

أساسيات المحاسبة المالية ومسك الدفاتر



إدريس عبدالسلام اشتيوي
أستاذ مشارك بقسم المحاسبة
جامعة بنغازي
بنغازي

المحتويات

الصفحة

الإهداء

1	الفصل الأول : مفاهيم أساسية
32	الفصل الثاني : الدورة المحاسبية
85	الفصل الثالث : استكمال الدورة المحاسبية وتصحيح الأخطاء
139	الفصل الرابع : محاسبة عمليات شراء وبيع البضاعة
193	الفصل الخامس : تسويات نهاية السنة المالية
245	الفصل السادس : حسابات المراقبة واليوميات المساعدة
306	الفصل السابع : النقدية والاستثمارات قصيرة الأجل
355	الفصل الثامن : المدينون وأوراق القبض
397	الفصل التاسع : مخزون البضاعة
445	الفصل العاشر : الأصول طويلة الأجل
493	الفصل الحادي عشر : الالتزامات قصيرة وطويلة الأجل
513	الفصل الثاني عشر : حقوق أصحاب المشروع

الأشكال والجداول

الرقم	عنوان الشكل أو الجدول	الصفحة
1-2	العلاقة بين الأستاذ العام والأستاذ المساعد	34
2-2	شكل حساب T	35
3-2	حساب النقدية	36
4-2	الزيادة والنقص في حسابات الأصول	38
5-2	الزيادة والنقص في حسابات الخصوم	38
6-2	حسابات الميزانية	39
7-2	النقص والزيادة في حسابات الإيرادات والمصروفات	40
8-2	إتمام عملية الترحيل	51
9-2	ميزان المراجعة بالأرصدة	69
10-2	ميزان المراجعة بالمجاميع	70
1-3	قائمة الدخل	90
2-3	الميزانية	91
3-3	قائمة المركز المالي	92
4-3	ربط الفترة الزمنية بالقوائم المالية	93
5-3	علاقة زيادة ونقص حقوق الملكية بالإيرادات والمصروفات	96
1-4	نموذج لقائمة الدخل	159
2-4	نموذج لقائمة المركز المالي "الميزانية"	167
3-4	شركة الميزانية في 2009/12/31	169
1-5	ورقة التسوية عن السنة المنتهية في 2009/12/31	221
1-6	نموذج ليومية المبيعات الآجلة	249
2-6	كيفية التسجيل والترحيل في يومية المبيعات الآجلة	251
3-6	نموذج ليومية المشتريات الآجلة	252
4-6	كيفية التسجيل والترحيل في يومية المشتريات الآجلة	255

الرقم	عنوان الشكل أو الجدول	الصفحة
5-6	نموذج ليومية المقبوضات النقدية	256
6-6	كيفية الترحيل من يومية المقبوضات	260
7-6	نموذج ليومية المدفوعات النقدية	261
8-6	إجراءات الترحيل من يومية المدفوعات النقدية	265
9-6	نموذج لدفتر اليومية التحليلية	277
10-6	إثبات العمليات المالية في اليومية التحليلية	281
1-7	مستند دفع مصروفات نثرية	311
2-7	نموذج لصك مصرفي	316
3-7	نموذج قسيمة إيداع بحساب المصرف	317
4-7	كشف حساب المصرف	320
5-7	نموذج لمذكرة تسوية المصرف	327
1-8	جدول إعمار الديون	366
2-8	تقدير مخصص الديون المشكوك في تحصيلها	367
3-8	نموذج سند أدنى (تعهد بالدفع)	371
4-8	نموذج كمبيالة	371
1-9	البضاعة المعدة للبيع والبضاعة المباعة وبضاعة آخر المدة	399
2-9	حركة المخزون عند اتباع الجرد الدوري	402
3-9	بطاقة صنف بضاعة (الجرد المستمر)	413
4-9	آلية طريقة الوارد أولا صادر أولا	418
5-9	آلية طريقة الوارد أخيرا صادر أولا	420
6-9	بطاقة صنف - نظام الجرد المستمر	423
7-9	بطاقة صنف - نظام الجرد المستمر	424
8-9	بطاقة صنف - المتوسط المتحرك	426
1-11	التغيرات في رصيد حساب علاوة الإصدار خلال فترة الاستحقاق	504
2-11	التغيرات في رصيد حساب خصم الإصدار خلال فترة الاستحقاق	506

مقدمة الطبعة الأولى

يطيب لي أن أضع بين يدي طلبة المحاسبة ومسكة الدفاتر (كتبه الحسابات) والمهتمين بالمجال المحاسبي هذا الكتاب الذي يتناول أساسيات المحاسبة المالية ومسك الدفاتر . ولقد روعي في إعداده بساطة الأسلوب ليكون في متناول أولئك المبتدئين في تعلم المحاسبة في كليات الاقتصاد والتجارة والمعاهد العليا والمتوسطة للعلوم المالية . كما روعي أن تكون موضوعات هذا الكتاب متمشية مع مناهج مادة المحاسبة في هذه الكليات والمعاهد . ولزيادة الفائدة تم تذييل كل فصل بمجموعة من الأسئلة والتدريبات التي تساعد على فهم مادة الكتاب ببسر وسهولة ، هذا بالإضافة إلى احتواء أغلب الفصول على أمثلة توضيحية متضمنة ملاحظات لشرح خطوات الحل .

وأخيرا وليس آخرا أشكر عائلتي التي سمحت لي باقتطاع جزء ليس باليسير من وقتي معهم من أجل إعداد هذا الكتاب ولا يفوتني أن أشكر الأخت سوسن علاء الدين محمد التي قامت بطباعته .

إدريس عبدالسلام اشتيوي

بنغازي 1996

مقدمة الطبعة الثانية

يسعدني أن أضع بين يدي طلبة المحاسبة هذا الكتاب الذي حاولت أن يكون بأسلوب مبسط ولا ينفّر منه الطالب المبتدئ لتعلم المحاسبة . كما حاولت أن يكون أفضل من ناحية الطباعة والعرض من الطبعة الأولى .

وشكري بعد الله إلى كل من مدني بملاحظات وإرشادات في سبيل تسهيل عملية توصيل المعلومة للطالب المبتدئ في مجال المحاسبة ، وإذا كان هناك أي نقصير أو عدم وضوح في بعض جوانب هذا الكتاب فهو مني والكمال لله وحده .

إدريس عبدالسلام اشتيوي

بنغازي 2009

مقدمة الطبعة الثالثة

يسرني أن أضع بين يدي الطلبة المبتدئين في تعلم المحاسبة هذه الطبعة الثالثة من كتاب أساسيات المحاسبة المالية ومسك الدفاتر. وكلني أمل أن يكون هذا الكتاب عوناً للطلبة في دراسته وعوناً لزملائي الأساتذة في تدريسه .

لقد حاولت في هذه الطبعة تلافي الكثير من الأخطاء المطبعية وذلك بفضل النصويبات التي أمدني بها زملائي الأساتذة وخص بالذكر الأستاذة كامليا مسعود غفير من جامعة عمر المختار بمدينة البيضاء، وإذا وردت أخطاء أخرى فهي مني وجل من لا يخطئ.

" وما أوتيتم من العلم إلا قليلا "

صدق الله العظيم

إدريس عبدالسلام اشتيوي

بنغازي- 2013

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

﴿يَا أَيُّهَا الَّذِينَ ءَامَنُوا إِذَا تَدَايَنْتُمْ بِدِينٍ إِلَىٰ أَجَلٍ مُّسَمًّى

فَاكْتُبُوهُ﴾ [البقرة: 282].

الإهداء

إلى روح والدي - أسكنه الله فسيح جناته -

الفصل الأول

مفاهيم أساسية

إن موضوع المحاسبة وإمسك الدفاتر يدور حول إثبات العمليات المالية المختلفة للمشروع في الدفاتر والسجلات على ضوء مبادئ المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها . فالناحية المحاسبية والدفترية موجودة طالما وجد صرف مبالغ مالية أو قبضها أي أن هناك عمليات شراء أو بيع ، أو ما إلى ذلك من المعاملات التجارية التي تحدث خلال حياة المشروع والتي لا يمكن حصرها .

فموضوع المحاسبة وإمسك الدفاتر له أهميته في الوحدات الاقتصادية المختلفة، العامة منها والخاصة بغض النظر عن اختلاف أحجامها أو أشكالها القانونية أو حتى باختلاف الهدف من تأسيسها . وموضوع هذا الكتاب يبحث في المحاسبة المالية ومسك الدفاتر ، وهما في الواقع موضوعان مختلفان ، ولكن كل منهما مكمل للآخر . فالمحاسبة هي نظام لمعالجة البيانات المالية وتقديمها في شكل معلومات تفيد متخذي القرارات ، وهي بالتالي سلسلة من المبادئ والإجراءات والقواعد والطرق التي تنظم وحكم عملية تحويل البيانات إلى معلومات وإعداد القوائم المالية - قائمة المركز المالي وقائمة الدخل - والتي تحتوي على هذه المعلومات لغرض اتخاذها كأساس من قبل متخذي القرارات في صنع قراراتهم الاقتصادية . أما مسك الدفاتر فهو ترجمة تلك المبادئ والإجراءات والقواعد والطرق بشكل منظم في دفاتر المشروع .

بمعنى آخر ، المحاسبة تهتم بتصميم النظم المحاسبية ، وإعداد التقارير المالية على ضوء البيانات المسجلة في الدفاتر ، كما تهتم بشرح وتفسير هذه التقارير . أما مسك الدفاتر فيهتم بكيفية إثبات العمليات التي تحدث خلال فترة معينة في مشروع معين ، وذلك على ضوء ما استقر عليه الأمر في المحاسبة ، فهو الذي يعني باختيار الدفاتر اللازمة وتسجيلها طبقاً لحاجة المشروع ، وهو الذي يستنبط الطريقة التي تثبت بها العمليات المالية، بحيث يمكن للمشروع من التعرف على نتيجة أعماله ونشاطاته خلال فترة معينة في الوقت المناسب . وأغلب عمل مسك الدفاتر هو عمل كتابي روتيني يتصف بالتكرار . وعملية مسك الدفاتر تمثل جزءاً صغيراً جداً في مجال المحاسبة ، وربما أبسطها ، فأى شخص يستطيع أن يكون حاذقاً وخبيراً في فن مسك الدفاتر - كاتب حسابات - في مدة لا تتجاوز بضعة أشهر من

المران والتأهيل ، ولكن لكي يكون محاسباً حاذقاً وخبيراً في مجال المحاسبة فهذا قد يتطلب منه عدة سنوات من الدراسة والخبرة .

غرض وطبيعة المحاسبة :

لقد ساهم التغير المستمر في الحياة الاقتصادية والاجتماعية في زيادة تعقد وظيفة وغرض المحاسبة التي تعني بتسجيل وشرح البيانات الاقتصادية الأساسية ، سواء كانت خاصة بأشخاص أو مشروعات عامة أو خاصة أو غيرها من المؤسسات الأخرى . فالقرارات الرشيدة والتي يتم اتخاذها بناء على معلومات يعتمد عليها ، تعتبر ذات أهمية كبيرة في التوزيع الأمثل والاستخدام الكفء للموارد الاقتصادية التي تتصف بالندرة . والغرض الأساسي للمحاسبة هو تزويد متخذي القرارات بالمعلومات المالية الخاصة بأي مشروع سواء كان تجاري (شراء وبيع سلع) أم صناعي (تصنيع وبيع سلع) أم خدمي (بيع خدمات - مثل المصارف والمستشفيات) وهذه المعلومات يحتاجها مديروا المشاريع وذلك لمساعدتهم في التخطيط والرقابة على الأنشطة المختلفة ، كما أن هناك أطراف خارجية - خارج المشروع - تحتاج لهذه المعلومات مثل المساهمون - الملاك - والدائنون والمستثمرون المتوقعون ، وأجهزة الدولة المختلفة كالضرائب والضمان وغيرها من الطوائف الأخرى والتي يهتمها المعلومات المتضمنة في القوائم المالية المنشورة والتي توضح المركز المالي للمشروع ونتيجة أعماله .

هذا وقد وردت عدة تعريفات في الأدب المحاسبي والتي يتضح من خلالها غرض وطبيعة المحاسبة ، فيما يلي نستعرض بعض منها :

" المحاسبة هي تحديد وقياس وتوصيل المعلومات الاقتصادية لتمكين مستخدمي هذه المعلومات من اتخاذ قرارات رشيدة"⁽¹⁾

" المحاسبة هي عملاً فنياً يهتم بتسجيل العمليات والأحداث ذات الطبيعة المالية ، وتصنيفها ، وتلخيصها ، باستخدام النقود ثم تفسير نتائجها"⁽²⁾ .

" المحاسبة نشاطاً خدمياً ، وظيفته تقديم المعلومات الكمية ، وبصفة خاصة ذات الطبيعة المالية عن الوحدات الاقتصادية بقصد الاستفادة منها في اتخاذ القرارات والمفاضلة بين الاختيارات المتاحة"⁽³⁾ .

(1) A statement of Basic Accounting Theory (Evansto , Illinois : American Accounting Association, 1966) P.1

(2) The American Institute of Certified Public Accountants, "Accounting Terminology Bulletin No.1 Review and Resume" (New York : AICPA . 1953), Paragraph.

(3) Accounting Principles Board , Basic Concepts and Accounting Principles . Statement Underlying Financial Statements of Business Enterprises " No.4 (New York : AICPA, Oct. 1970) .

ولعل اختلاف التعريفات أعلاه يرجع بالدرجة الأولى إلى صعوبة وضع تعريف محدد للمحاسبة يجمع بين الجانب التطبيقي وبين الجانب النظري للمحاسبة . فالعمل المحاسبي يشمل مجموعة من العمليات والإجراءات والأساليب التي يجب أن تتم في إطار من الفروض والمبادئ المحاسبية ، ولهذا فإن هناك ارتباطاً وثيقاً بين المحاسبة كممارسة وتطبيق وبين المحاسبة كنظرية .

الفروض والمبادئ المحاسبية :

لكي تقوم المحاسبة بوظائفها وتحقيق أهدافها وأغراضها لابد من وجود إطار نظري من الفروض والمبادئ العامة ، وفيما يلي شرح مختصر لكل منها ، حيث أن طالب المحاسبة سيدرسها بالتفصيل ويتعمق في كتب المحاسبة المتوسطة .

أ) الفروض :

1. فرض الشخصية الاعتبارية :

ينظر إلى الوحدة الاقتصادية من قبل المحاسبين على أساس أن لها شخصية اعتبارية مستقلة عن الأشخاص الذين يملكونها أو يديرونها أو يقرضونها الأموال . وأن تكون لها ذمة مالية مستقلة عن الأموال والممتلكات الخاصة بأصحابها . وأهمية هذا الفرض ترجع إلى ضرورة تحديد النطاق الذي يجب أن تشملته التقارير المحاسبية ، وتتحدد على أساسه الأنشطة والعمليات المختلفة التي تحتويها هذه التقارير . وهذا الفرض يحتم أيضاً ضرورة تصميم مجموعة دفترية تثبت فيها المعاملات الخاصة بالوحدة الاقتصادية بمعزل عن المعاملات الخاصة بملاكها .

2. فرض وحدة القياس النقدي :

كأي علم قياسي آخر ، لابد للمحاسبة من اتخاذ وحدة قياس معينة يتم على أساسها تقييم جميع الأنشطة والمعاملات . وحيث أن المحاسبة تحتاج إلى جمع وطرح مفردات مختلفة ، لذلك فهي في حاجة إلى عامل مشترك يتم بموجبه إعطاء قيم لهذه الأنشطة والمعاملات ، وهذا العامل المشترك هو النقود حيث هي وحدة قياس عمليات تبادل السلع والخدمات في المجتمعات . لذلك تتخذها المحاسبة كوحدة لقياس جميع القيم الواردة في السجلات والدفاتر والتقارير المالية .

3. فرض الاستمرارية :

يفترض أن الوحدة الاقتصادية ستستمر في العمل والإنتاج لمدة غير محددة من الزمن . فالمشروعات تنشأ في العادة لكي تستمر في مزاولتها خلال عدد غير محدد

من السنين . ولهذا فإن القائمين على المشروع يديرونه ويخططون عملياته على هذا الافتراض . فمعدات الإنتاج (الآلات والمباني والسيارات ..) يكتنيها المشروع لأجل استخدامها في الإنتاج لعدد من السنين ، وبالمثل فإن المحاسبة تنظر إلى المشروع وتقوم بتقييم نشاطاته ومعاملاته على أساس هذا الافتراض .

4 . فرض الدورية - الفترة المالية :

بالرغم من فرض الاستمرارية المشار إليه فيما سبق والذي يفترض أن المشروع عمره غير محدد إلا أن هناك اعتبارات عملية تستدعي تقديم البيانات المالية عن عمليات وأنشطة المشروع بصفة دورية خلال حياة المشروع . وذلك يعني أن حياة المشروع يجب أن تقسم إلى فترات زمنية تسمى الفترة المالية (أصطلح أن تكون سنة كاملة) وذلك من أجل معرفة كفاءة وقدرة المشروع على تحقيق أهدافه بصفة دورية بدل الانتظار حتى ينتهي المشروع بعد مدة طويلة . والواقع أن التقييم النهائي والحكم السليم على مدى نجاح أو فشل المشروع لا يمكن القيام به إلا بعد نهاية حياة المشروع ، إلا أن حاجة الجهات والأطراف الأخرى للبيانات المالية توجب التقييم الدوري للمشروع .

ب) مبادئ المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها :

1 . مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات :

ليبان مدى نجاح أو عدم نجاح (ربح أو خسارة) أي مشروع يجب مقارنة المصروفات التي تخص فترة معينة مع الإيرادات التي تحققت في تلك الفترة ، حيث تطرح المصروفات من الإيرادات لتحديد صافي الدخل (أو صافي الخسارة) . فإذا فاقت الإيرادات المصروفات كانت النتيجة ربحاً " صافي دخل" أما إذا تغلبت المصروفات على الإيرادات تكون النتيجة خسارة " صافي خسارة " أما المصروفات التي أنفقت والإيرادات التي حصلت خلال الفترة المحاسبية غير أنها تخص فترات أخرى فيجب ألا تدخل في عملية المقارنة "المقابلة " هذه .

2 . مبدأ تحقيق الإيراد :

يقضي هذا المبدأ بأنه عند احتساب الإيرادات الخاصة بفترة محاسبية معينة ، يجب ألا يؤخذ في الاعتبار ألا تلك الإيرادات التي تحققت فعلاً . ولكن متى يعتبر الإيراد قد تحقق وبالتالي تتم مقابلته بمصروفات نفس الفترة ؟ هناك عدة آراء حول هذه المشكلة، غير أن المتفق عليه بين جمهور المحاسبين هو أن الإيراد يعتبر قد تحقق عند نقطة البيع مع ضرورة توافر الشرطين التاليين معاً :

أ) أن تكون العملية التي نتج عنها إيراداً قد تمت فعلاً .

ب) أن تكون عملية التبادل المتعلقة بها قد حدثت .
وتجدر الإشارة إلى أن الإيراد المحقق ليس بالضرورة هو الإيراد الذي استلم ،
والإيرادات التي استلمت ليست بالضرورة هي الإيرادات التي تحققت .

3. مبدأ التكلفة

وهذا المبدأ يقضي بأن الأصول المختلفة - الممتلكات والبضائع - التي بحوزة المشروع يجب أن تسجل في الدفاتر بثمن تكلفتها عند الاقتناء . وثمن التكلفة هذا يمثل ثمن الشراء حسب فاتورة الشراء مضافاً إليه جميع المصروفات التي أنفقت على الأصل المعنى حتى يصبح جاهزاً للغرض الذي أقتنى من أجله ، كما يجب أن تظهر هذه الأصول على القوائم المالية بهذه التكلفة ولا يعتد بتغير الأسعار بعد تسجيل تكلفتها التاريخية ، أي القيمة وقت حدوث الإنفاق ، أي أنه لا يتم تعديل قيم الأصول بعد إثباتها بالدفاتر بغض النظر عن التغير الذي قد يطرأ على أسعار هذه الأصول .

4. مبدأ الإفصاح (الإيضاح الكامل) :

ويقضي هذا المبدأ بأن القوائم المالية الخاصة بالمشروع يجب أن تفصح عن جميع المعلومات التي تفيد مستخدمي هذه القوائم في اتخاذ قرارات مبنية على معلومات كاملة وواضحة وغير مضللة . فالقوائم المالية " قائمة المركز المالي وقائمة الدخل " عبارة عن تلخيص موجز لبيان نتائج أعمال المشروع ووضعته المالي وبالتالي يجب أن تتضمن معلومات توضيحية أخرى لمساعدة مستخدمي القوائم المالية في فهم ما جاء بها . مثال ذلك الإفصاح عن طرق تقييم البضاعة ، وطرق استهلاك الأصول الثابتة وغيرها من الإجراءات والطرق المحاسبية الأخرى والتي سيأتي ذكرها في أماكن مختلفة من هذا الكتاب .

5. مبدأ الموضوعية :

نظراً لأهمية البيانات المحاسبية بالنسبة لكثير من الأطراف ذوي المصالح المتعارضة والمتباينة ، يجب أن يراعى عند أعدادها البعد عن التحيز لطرف دون آخر . ويرى البعض أن موضوعية البيانات المحاسبية وبعدها عن التحيز تتحقق عندما تؤدي هذه البيانات إلى التوصل إلى نفس النتائج والأحكام إذا ما استخدمت من قبل أشخاص مختلفين . ولكن يصعب تحقيق مبدأ الموضوعية في جميع المعالجات المحاسبية لأن الكثير منها يعتمد على التقدير الشخصي للمحاسبين ، مما يؤدي إلى ضرورة مراجعة القوائم المالية واعتمادها من قبل طرف خارجي محايد (المراجع الخارجي) .

6. مبدأ الثبات :

نظراً لتعدد البدائل من الطرق والمعالجات المحاسبية فإن التغيير من طريقة لأخرى أو من معالجة لأخرى خلال الفترات المحاسبية المختلفة قد يؤدي إلى التأثير على نتيجة أعمال المشروع . حيث أن رقم الدخل قد يرتفع أو ينخفض لمجرد تغيير طريقة بأخرى ، ولهذا فإن هذا المبدأ يقضي بأنه عند اختيار طريقة محاسبية أو معالجة محاسبية في فترة معينة يجب أن تتبع خلال الفترات اللاحقة . وهذا يساعد على إجراء المقارنات بين البنود المختلفة لنفس المشروع في الفترات المختلفة . ولكن هذا لا يعني أن المشروع لا يستطيع التغيير من طريقة لأخرى أو من معالجة لأخرى مطلقاً ، فإذا كان هناك مبرر للتغيير فليكن ذلك شريطة أن يفصح عن ذلك بالقوائم المالية أو بملحقاتها مع بيان أثر التغيير على الدخل . وذلك طبقاً لمبدأ الإفصاح السابق الإشارة إليه .

7. مبدأ التحفظ (الحيطة والحذر) :

يقضي هذا المبدأ أنه عند تحديد نتيجة أعمال المشروع خلال كل فترة محاسبية، يجب أن تؤخذ الخسائر المحتملة في الحسبان ، أما الأرباح أو الإيرادات المحتملة - المتوقعة وغير المحققة - فلا تحسب إلا عند تحققها فعلاً . أي أن المحاسب يحتاط لأي خسائر رغم أنها لم تحدث بعد ولكنه لا يعتد بأي أرباح أو إيرادات إلا عند تحققها ، أي حدوثها .

8. مبدأ الأهمية النسبية :

يقضي هذا المبدأ بأن يقتصر اهتمام المحاسبة على المعلومات والبيانات التي يمكن أن يكون تتبعها والكشف عنها - الإفصاح عنها - في القوائم المالية ذا أهمية لمستخدمي البيانات المحاسبية . أما المعلومات التي لا يؤثر العلم بها أو عدمه على القرارات المتخذة من قبل مستخدمي القوائم المالية فيمكن استبعادها . وتحديد مدى أهمية نوع معين من المعلومات من عدمه يعتبر مسألة نسبية ترجع إلى تقدير المحاسب نفسه.

9. مبدأ مراعاة الطبيعة الخاصة للمشروع :

يعني هذا المبدأ أنه عند تطبيق المبادئ المحاسبية يجب أن يتم تطويعها أو تكييفها لتلائم ظروف ومتطلبات المشاريع ذات الطبيعة المميزة ، مما يستدعي الخروج في بعض الأحيان عن المبادئ المحاسبية المقبولة والمتعارف عليها في الأنشطة التجارية والصناعية المعتادة . ومن أمثلة هذه المشاريع ، صناعة النفط ، المشاريع الزراعية ، الأعمال المصرفية ، المستشفيات وغيرها .

مصطلحات محاسبية :

كأي مجال آخر هناك الكثير من المصطلحات التي تستخدم في مجال المحاسبة والتي يجب على المبتدئ في تعلم المحاسبة معرفتها وفهم معانيها حتى يستطيع إدراك المعالجات المحاسبية المختلفة والتي سيأتي ذكرها تباعاً في متن هذا الكتاب ، وفيما يلي بعض المصطلحات والتي من الضرورة تقديمها للطالب المبتدئ في هذا الجزء من هذا الكتاب .

الأصول : وهي ما يملكه المشروع من موجودات أو موارد اقتصادية مختلفة ذات قيمة مالية أو منافع اقتصادية مستقبلية .

الالتزامات : وهي تمثل ما على المشروع من حقوق للغير - أي ديون في ذمة المشروع لصالح الغير .

رأس المال : هو المبلغ الذي يتم تخصيصه للقيام بمشروع معين ، ويمكن أن يكون في شكل نقدي أو في شكل نقدي وعيني (أصول أخرى غير النقدية) .

حقوق أصحاب المشروع : وهي تمثل رأس المال مضافاً إليه أي أرباح تحققت خلال الفترة أو مطروح منه أي خسارة تكبدت خلال الفترة . وهي دائماً تساوي صافي قيمة الأصول (أي أنها تمثل الفرق بين إجمالي قيمة الأصول وبين إجمالي قيمة الالتزامات) .

الخصوم : يطلق هذا المصطلح على مجموع رقمي حقوق أصحاب المشروع (أو رأس المال) والالتزامات.

الإيرادات : وهي إجمالي قيمة مبيعات المشروع من السلع والخدمات مقدرة بالنقود خلال الفترة المالية ، سواء استلمت أم تستلم.

تعريف آخر :

هي مجمل الزيادة في الأصول أو النقص الذي يطرأ على التزامات المشروع خلال فترة زمنية معينة ، مقابل إنتاج أو بيع السلع أو تقديم الخدمات أو كعائدات لنشاطات اقتصادية أخرى للمشروع .

المصروفات : وهي إجمالي قيمة النفقات التي دفعها المشروع أو تعهد بدفعها خلال الفترة المالية . وهي التي تحمل على الفترة المعنية وذلك لمقابلتها بالإيرادات التي حققها المشروع .

تعريف آخر :

هي مجمل النقص في الأصول أو الزيادة التي تطرأ على التزامات المشروع خلال فترة زمنية معينة باستثناء ما يدفع لصاحب المشروع نفسه (مسحوبات) .

الدخل "الربح" : هو مقدار زيادة الإيرادات عن المصروفات خلال فترة زمنية معينة.

الخسارة: هي مقدار زيادة المصروفات عن الإيرادات خلال فترة زمنية معينة .
التكلفة : وهي التضيحة (نقص في الأصول أو زيادة في الالتزامات) التي يتكبدها المشروع في سبيل الحصول على عنصر ذي قيمة اقتصادية .

القوائم المالية :

وهي نتائج النظام المحاسبي في أي مشروع حيث أنها الوسيلة التي يتم من خلالها توصيل البيانات المحاسبية عن المشروع إلى الأطراف المعنية ، وتكون في شكل ملخصات تشمل العناصر التي سبق الإشارة إليها أعلاه وبعض التفاصيل المتعلقة بها مبوبة ومصنفة بطريقة تساعد على فهم محتوياتها من قبل مستخدمي القوائم المالية لاتخاذ القرارات السليمة .
 ومن القوائم المالية التي سيتم دراستها في هذا الكتاب ما يلي :

أ) قائمة المركز المالي "الميزانية" :

وهو قائمة تبين الوضع المالي للمشروع في تاريخ معين ، حيث تبوب فيها الأصول والخصوم بحيث أن إجمالي الأصول دائما مساوية لإجمالي الخصوم ، ومن هنا أتت كلمة ميزانية .

ب) قائمة الدخل :

وهي قائمة تبين نتيجة عمليات المشروع خلال فترة معينة ، حيث تبوب فيها إيرادات الفترة ومصروفاتها لبيان الربح أو الخسارة .
 وكل المصطلحات التي ذكرت أعلاه سنتعرض لها خلال هذا الكتاب وسيكون هناك شرح أكثر تفصيلا لها . والغرض من ذكرها هنا - كما أسلفنا - هو تقديمها للطالب للتعرف المبدئي عليها ، كما تقدم شخصيات الرواية في مقدمتها .

مجالات متخصصة في المحاسبة :

كما هو الحال في أي مجال من مجالات الدراسات الإنسانية ، فإن المحاسبة لها عدة تخصصات . وهذا الاتجاه نحو التخصص كان مرده إلى التطور الذي حدث في الحياة الاقتصادية والذي أثر بدوره على الخدمات المنتظرة من المحاسبة . ناهيك عن ظهور التشريعات والقوانين المالية والضريبية بالإضافة إلى اختلاف نشاطات المشاريع وأشكالها القانونية . ومن أهم التخصصات في مجال المحاسبة ما يلي :

المحاسبة المالية :

وهي التي تهتم بتسجيل المعاملات المالية في الدفاتر والسجلات المحاسبية ، والإعداد الدوري للقوائم المالية (الميزانية وقائمة الدخل) . ويحكمها في ذلك مجموعة من الفروض

والمبادئ المحاسبية المقبولة والمتعارف عليها - والتي أشير إليها في هذا الفصل. وهي تمثل مادة هذا الكتاب الذي بين يديك .

محاسبة التكاليف :

وهذه تهتم بتحديد تكلفة السلعة المنتجة أو الخدمة المقدمة ، حيث توضح عناصر الإنتاج وكيفية محاسبتها ومراقبتها ، بالإضافة إلى تجميع وتفسير بيانات التكلفة ومقارنة التكاليف الفعلية بالتكاليف المقدرة سلفاً " التقديرية " ومعرفة مسببات الانحرافات ومحاولة علاجها وتصحيحها . ويقدم محاسب التكاليف بيانات مهمة لإدارة المشروع وذلك من أجل التسعير وقبول العروض وغيرها من القرارات الإدارية الأخرى .

المراجعة :

وهي طريقة منظمة لفحص البنود الواردة بالقوائم المالية المعدة من قبل الإدارة بالرجوع إلى السجلات والدفاتر المحاسبية المستندات المؤيدة للعمليات المختلفة لغرض إعطاء رأي فني محايد حول مدى عدالة القوائم المالية وتمثيلها للمركز المالي ونتائج الأعمال في فترة معينة . ويقوم بهذه المهمة شخص مستقل عن المشروع يسمى " المراجع الخارجي " أو " المراجع المستقل " أو " المحاسب القانوني " كما أن هناك مراجعين داخليين وهم موظفين يتبعون المشروع ومهمتهم الأساسية التحقق من اتباع السياسات الإدارية والمالية المرسومة .

المحاسبة الإدارية :

وهي عملية استخدام البيانات التاريخية " الفعلية " والبيانات التقديرية لمساعدة إدارة المشروع في اتخاذ القرارات بخصوص الأنشطة اليومية الجارية والتخطيط للأنشطة والعمليات المستقبلية . يقوم المحاسب الإداري بمساعدة الإدارة في عمليات التسعير ، واختيار طرق التمويل ومصادره ، والمفاضلة بين البدائل التي تعرض أمام الإدارة للاختيار من بينها ، وذلك بأن يقدم البيانات اليومية والدقيقة التي تستخدم في مثل هذه القرارات وغيرها من القرارات الأخرى . كما يشارك المحاسب الإداري في إعداد الميزانيات التقديرية للمشروع والتي هي عبارة عن خطة رقمية للعمليات المالية المستقبلية لفترة معينة .

المحاسبة الضريبية :

تهتم بدراسة الأحكام والقوانين الضريبية السارية وكيفية تطبيقها على من يخضع لهذه الأحكام والقوانين من أشخاص ومشاريع وأموال . والمحاسب الضريبي يقوم بحصر وتحديد الوعاء الضريبي واحتساب مقدار الضريبة الواجب دفعها وفقاً للتشريعات السارية وفي ضوء المبادئ المحاسبية العامة .

المحاسبة العامة :

وهي تهتم بموضوعات في مجال محاسبة الأموال العامة والمحاسبة القومية طبقاً للتشريعات النافذة ، حيث تهتم بكيفية إعداد المرتبات والمعاشات الضمانية ، وطرق إعداد كل من الميزانية والحساب الختامي للدولة ، والأسس التي تقوم عليها المحاسبة القومية وطرق احتساب الدخل القومي للدولة . وهذا النوع من المحاسبة يتبع مبادئ وإجراءات محاسبية تختلف عن تلك التي تطبق في المشروعات الصناعية والتجارية الخاصة .

الأنظمة المحاسبية :

وهذا يهتم بتصميم النظم المحاسبية وتطبيق الإجراءات المحاسبية لتجميع البيانات المالية ونشرها في تقارير مالية . وتصميم النظام المحاسبي يتطلب خبرة علمية وعملية من المحاسب "مصمم النظم" لأنه رغم أن المبادئ المحاسبية يمكن تطبيقها في شتى أنواع المشاريع ، إلا أن كل مشروع يتطلب نظامه المحاسبي الخاص به والذي يحتوي على الدورات المستندية والدفاتر والسجلات والتقارير التي تخدم أغراضه ، ويختلف النظام المحاسبي من مشروع لآخر حسب اختلاف الحجم والنشاط والشكل القانوني للمشروع.

عمليات المشروع :

عمليات المشروع هي تلك المعاملات المالية التي تحدث خلال الفترة المالية وتستدعي من المحاسب أن يقوم بتسجيلها في الدفاتر والسجلات المحاسبية . فعلى سبيل المثال قيام المشروع بدفع فاتورة الكهرباء ، أو شراء بضاعة ، أو بيع بضاعة ، أو دفع إيجار المبنى ، أو شراء قطعة أرض ، كلها تمثل عمليات أو معاملات مالية تخص المشروع ومن ثم يجب أن تسجل وتثبت بدفائره . وفي كثير من الأحيان قد تكون عملية معينة سببا في حدوث عملية أخرى ، فمثلا شراء بضاعة على الحساب - الآجل - أي أن دفع المبلغ يستحق بعد أجل محدد . فإن عملية الشراء على الحساب تسجل عند حدوثها ثم بعد ذلك عندما يسدد المشروع المستحق عليه من عملية الشراء السابقة يجب أن تسجل هذه الواقعة بالدفاتر لأنها عملية قائمة بذاتها . وأغلب العمليات التي تسجل بالدفاتر تتم مع طرف خارجي ، خارج المشروع ، فعند دفع فاتورة الكهرباء فإن الطرف الخارجي هو شركة الكهرباء وعند شراء بضاعة فالطرف الخارجي هو الشركة البائعة "المورد" وهكذا ، ولكن هناك عمليات لا يكون فيها طرف خارجي وتسمى بالعمليات الداخلية . مثال ذلك عملية صرف مواد خام من

المخازن إلى صالة الإنتاج ، أو تسجيل مصروف الاستهلاك* الخاص بالأصول الثابتة - ممتلكات الشركة .

قصارى القول أن هناك عمليات أو معاملات تحدث خلال الفترة المالية بعضها بها طرف خارجي والبعض الآخر ليس بها طرف خارجي ، وكلها يجب أن تسجل وتثبت بالدفاتر المحاسبية للمشروع المعني .

عمليات المشروع والقيم النقدية :

عندما تكون هناك عملية شراء فإن السعر المتفق عليه ، سواء دفع أم سيدفع بعد فترة ، هو الذي يجب أن يسجل في الدفاتر مثلاً إذا تم شراء مبنى لاستخدامه كمقر للمشروع بمبلغ 50000 دينار ، فإن هذا الرقم هو الذي يسجل في دفاتر المشتري . فإذا فرضنا أن البائع كان يرغب في 60000 دينار ثمناً للمبنى ، وأن المشتري قد عرض عليه 40000 دينار ثمناً له ، كما أن هناك احتمال أنه بعد إتمام الصفقة قد عرض على المشتري أن يبيع المبنى بمبلغ 70000 دينار من قبل طرف ثالث . كل المبالغ التي ذكرت بعد مبلغ 50000 دينار ليس لها أي تأثير على السجلات المحاسبية لأنها ليست نتيجة لعملية التبادل ، وبالتالي تكلفة أو سعر العملية الذي يحدد القيمة النقدية والتي على أساسها تم تسجيل المبنى هو مبلغ 50000 دينار .

معادلة الميزانية :

يشار للموجودات والممتلكات التي بحوزة المشروع باسم الأصول ، كما يشار للحقوق المترتبة على هذه الأصول باسم الخصوم . ويظهر هذين العنصرين بقائمة المركز المالي "الميزانية" وهناك خاصية أساسية في الميزانية وهي أن إجمالي مبلغ الأصول دائماً يساوي إجمالي مبلغ الخصوم ، أي أن جانبي الميزانية في حالة توازن مستمر ، ولمعرفة السبب في ديمومة التوازن إليك الفقرة التالية :

جانب الأصول يوضح لنا الموجودات والممتلكات التي بحوزة المشروع ، وجانب الخصوم يخبرنا عن من قام بتمويل المشروع - امداده المال - ، وحيث أن الخصوم هي عبارة عن الالتزامات ورأس المال ، فإن جانب الخصوم يخبرنا أيضاً عن مبلغ المال الذي قدمه الدائنون والمقرضون "التزامات على المشروع لصالح الغير" ، ومبلغ المال الذي قدمه مؤسسي أو ملاك المشروع "حقوق الملكية" إذا أي شيء يمتلكه المشروع هو في الأساس مقدم له من قبل الدائنون والمقرضون أو من قبل المالكين أو الاثنين معاً . ولذلك فإن إجمالي

* سنناقش موضوع استهلاك الأصول الثابتة في الفصل العاشر من هذا الكتاب .

حقوق الدائنون زائدا إجمالي حقوق الملاك دائما يساوي قيمة الأصول المتاحة للمشروع . ويمكن وضع هذه الحقيقة في صورة معادلة تسمى معادلة الميزانية وذلك كما يلي :

$$\text{الأصول} = \text{الخصوم} \quad (1)$$

الأصول لها مكونات عديدة سنناقشها فيما بعد بأمثلة رقمية ، ولكن مبدئيا يمكن القول بأنها تشتمل على النقدية بالخزينة والنقدية بالمصارف والبضاعة والأراضي والسيارات والأثاث وغيرها . أما الخصوم فيمكن أن تقسم إلى جزئين رئيسيين ألا وهما حقوق الدائنون وحقوق الملاك ، حقوق الدائنون تمثل دين على المشروع وتسمى الالتزامات ، وحقوق الملاك تمثل رأس المال أو حقوق صاحب أو أصحاب المشروع. وعلى ذلك يمكن صياغة المعادلة كالتالي :

$$\text{الأصول} = \text{الالتزامات} + \text{رأس المال} \quad (2)$$

وعادة توضع الالتزامات قبل رأس المال بالمعادلة لأن الدائنين لهم حق امتياز بالنسبة للأصول مقارنة بالملاك . فعند تصفية أي مشروع فإن حقوق الدائنين تسدد أولا وما تبقى بعد ذلك فهو من حق المالكين - وهذا ما يشار إليه في المحاسبة بأن حقوق أصحاب المشروع تساوي " القيمة المتبقية " أي تلك القيمة المتبقية بعد سداد حقوق الدائنين، وتبعا لذلك يمكن إعادة صياغة المعادلة (2) كما يلي :

$$\text{الأصول} - \text{الالتزامات} = \text{رأس المال} \quad (3)$$

وعلى أية حالة ، فإن جميع العمليات المالية التي تحدث خلال الفترة المالية بالمشروع سواء كانت بسيطة أو معقدة ، يمكن أن يوضح تأثيرها على عناصر المعادلة رقم (2) أعلاه . ومهما كثرت هذه العمليات فإن المعادلة ستكون دائما في حالة توازن .

عمليات المشروع وأثرها على معادلة الميزانية :

لتوضيح تأثير عمليات المشروع على عناصر معادلة الميزانية سنقوم باستعراض عدة عمليات افتراضية حدثت في مشروع معين ، وذلك من خلال طريقتين لشرح تأثير العمليات ، الأولى بدائية وتوضح التأثير بشكل إجمالي - أي على إجمالي الأصول وإجمالي الخصوم - دون ذكر المكونات التي يشتمل عليها كل عنصر من عنصري المعادلة . أما الطريقة الثانية فهي توضح تأثير العمليات المختلفة على مسميات البنود المتأثرة في كل طرف من طرفي المعادلة .

الطريقة الإجمالية :

نفترض أن مشروع فردي تم تأسيسه في 1/1 من السنة الحالية تحت اسم الصفاء وقد تمت العمليات التالية خلال السنة الأولى :

- 1 . خصص صاحب المشروع مبلغ 25000 دينار نقدا كرأس مال المشروع .
النتيجة: أصبح للمشروع مبلغ 25000 دينار نقدا وهذه عبارة عن نقدية والتي تمثل أصل من أصول المشروع . وفي المقابل خصص هذا المبلغ كرأس مال وهو يمثل حق ملكية لصاحب المشروع .

أصول	=	خصوم
-0-		-0-
25000		25000
الرصيد قبل التأسيس		
25000		25000
تخصيص المبلغ للمشروع		
25000		25000
الرصيد بعد التأسيس		

- 2 . شراء قطعة أرض بمبلغ 10000 دينارا نقدا
النتيجة: نقصت الأصول من جهة بسبب نقص النقدية التي دفعت ولكن الأصول زادت من جهة أخرى بسبب زيادة بند جديد وهو الأراضي بنفس القيمة ، أي أن إجمالي جانب الأصول لم يتغير حيث أنه انخفض وزاد بنفس القيمة (10000 دينار) .

أصول	=	خصوم
25000		25000
الرصيد السابق		
10000 -		
شراء أرض		
10000 +		
25000		25000
الرصيد الجديد		

- 3 . شراء بضاعة على الحساب " بالأجل " بمبلغ 60000 دينار
النتيجة: زادت الأصول بزيادة بند جديد ألا وهو البضاعة وبالمقابل زادت الخصوم " دائنون " بنفس القيمة - أي التزام لصالح الغير بدفع مبلغ بعد مدة محددة . ولذلك نجد أن الزيادة كانت في طرفي المعادلة بالتساوي

أصول	=	خصوم
25000		25000
الرصيد السابق		
60000 +		60000 +
شراء بضاعة على الحساب		
85000		85000
الرصيد الجديد		

- 4 . بضاعة تكلفتها 48000 دينار تم بيعها بمبلغ 80000 دينار على الحساب
ملاحظة: معنى ذلك أن بضاعة كانت قد اشترت بمبلغ 48000 دينار تم بيعها بمبلغ 80000 دينار . وهذه العملية لها تأثيرات على معادلة الميزانية نوردتها تباعا فيما يلي :

(أ) إثبات التكلفة الخاصة بالبضاعة التي بيعت

النتيجة: نقصت الأصول وذلك ببيع جزء من البضاعة تكلفته 48000 دينار وفي المقابل نقص رأس المال بنفس القيمة لقاء البضاعة التي نقصت .

أصول	=	خصوم
الرصيد السابق		85000
نقص في البضاعة ورأس المال - 48000		- 48000
الرصيد الجديد		<u>37000</u>

(ب) إثبات عملية البيع - بسعر البيع

النتيجة: قيمة المبيعات تمثل إيراد ، والإيرادات تمثل زيادة في رأس المال " الخصوم " وبما أن عملية البيع قد تمت على الحساب فإن هناك أصلاً قد اكتسب متمثلاً في المدينون الذي سيقومون بدفع المستحق عليهم للمشروع في فترة لاحقة .

أصول	=	خصوم
الرصيد السابق		37000
إثبات عملية البيع	+	80000
الرصيد الجديد		<u>117000</u>

ملاحظة: العملية السابقة أثرت مرة بالنقص في رأس المال بقيمة تكلفة البضاعة المباعة 48000 دينار ، وأثرت مرت أخرى بالزيادة في رأس المال بقيمة المبيعات 80000 دينار أي أن صافي التأثير هو زيادة رأس المال بالفرق بين سعر بيع

البضاعة وتكلفة هذه البضاعة أي :

$$80000 - 48000 = 32000 \text{ دينار}$$

كما أثرت في جانب الأصول مرتين ، مرة بالنقص في الأصول بقيمة النقص في تكلفة البضاعة المتاحة للبيع 48000 دينار ، ومرة أخرى أثرت بالزيادة في الأصول بمقدار المستحق على المدينين 80000 دينار ، أي أن صافي التأثير هو زيادة في الأصول بمقدار الفرق بين تكلفة البضاعة المباعة وبين المطلوب من المدينين ، أي

$$80000 - 48000 = 32000 \text{ دينار}$$

فإذا أردنا أن نبين صافي تأثير العملية على أرصدة المعادلة فنجد أن النتيجة النهائية هو مثل التي توصلنا إليها سابقاً ، أي :

أصول	=	خصوم
الرصيد السابق [بعد عملية رقم (3)]		85000
صافي أثر عملية رقم (4)	+	32000
الرصيد الجديد		<u>117000</u>

5. تم تحصيل مبلغ 7000 ديناراً نقداً من المدينين الذين سبق البيع لهم بالأجل :
النتيجة: الأصول زادت بمقدار النقدية المستلمة وفي المقابل نقصت الأصول بنفس القيمة وذلك بسبب نقص رصيد المدينين " المستحق عليهم " ويلاحظ أن العملية أثرت في طرف واحد من المعادلة " الأصول " حيث أنها زادت ونقصت بنفس القيمة وبالتالي التغير في الأصول يساوي صفراً .

أصول	=	خصوم
الرصيد السابق		117000
تحصيلات نقدية من المدينين	+	70000
	-	<u>70000</u>
الرصيد الجديد		<u>117000</u>

6. تم دفع مبلغ 40000 ديناراً نقداً سداداً للمستحق على المشروع إلى الدائنين الذين تم شراء بضاعة على الحساب منهم
النتيجة: الأصول نقصت بسبب نقص النقدية وبالمقابل نقصت الخصوم بسبب السدق في رصيد الدائنين وب نفس القيمة

أصول	=	خصوم
الرصيد السابق		117000
تسديد نقدية للدائنين	-	<u>40000</u>
الرصيد الجديد		<u>77000</u>

7. دفع إيجار مبنى المشروع عن السنة بمبلغ 4800 ديناراً نقداً
ملاحظة : هذا يمثل مصروف وبالتالي نقص في رأس المال
النتيجة: الأصول نقصت بسبب نقص النقدية ، وفي المقابل نقص رأس المال بفعل مصروف الإيجار وب نفس القيمة .

أصول	=	خصوم
الرصيد السابق		77000
دفع مصروفات إيجار نقداً	-	<u>4800</u>
الرصيد الجديد		<u>72200</u>

8. دفع مصروفات أخرى بمبلغ 5200 ديناراً نقداً

النتيجة : نفس تأثير العملية رقم (7) أعلاه

أصول	=	خصوم
72200		72200
الرصيد السابق		
- 5200		- 5200
دفع مصروفات أخرى نقداً		
67000		67000
الرصيد الجديد		

9 . بلغت مرتبات السنة للعاملين مبلغ 18000 دينار دفعت نقداً
النتيجة : نفس تأثير العملية رقم (7) و (8) أعلاه :

أصول	=	خصوم
67000		67000
الرصيد السابق		
- 18000		- 18000
دفع المرتبات نقداً		
49000		49000
الرصيد الجديد		

10 . بلغت إجمالي مسحوبات صاحب المشروع مبلغاً قدره 2000 دينار نقداً خلال السنة
أنفقها في أشياء خاصة به .

النتيجة : هذه ليست مصروفات ولكن تأثيرها يشبه المصروفات وهو نقص في الأصول بفعل
نقص النقدية ونقص في رأس المال

أصول	=	خصوم
49000		49000
الرصيد السابق		
- 2000		- 2000
مسحوبات نقدية		
47000		47000
الرصيد الجديد		

الطريقة التفصيلية :

بعد أن أخذ الطالب فكرة عن تأثير العمليات التي حدثت خلال السنة على إجمالي
الأصول والخصوم في المثال الافتراضي ، الآن نسوق نفس المثال ونحاول تطبيقه على
معادلة الميزانية مع بيان تأثير العمليات على البنود المتأثرة في كل طرف من طرفي المعادلة

1 . تخصيص مبلغ 25000 دينار كرأس مال للمشروع أودع في خزانة المشروع .

الأصول	=	الخصوم
نقدية	=	دائنون + رأس المال
-0-	=	-0-
الرصيد		
25000	=	25000
عملية (1)		
25000	=	25000
الرصيد		

مفاهيم أساسية

الشرح: رصيد النقدية أصبح 25000 دينار بالخرينة في جانب الأصول يقابله رأس المال المخصص للمشروع في جانب الخصوم .

2 . شراء قطعة أرض بمبلغ 10000 دينار نقداً

الأصول	=	الخصوم
نقدية + أراضي	=	دائنون + رأس المال
الرصيد	=	25000
25000	=	
عملية (2)	=	10000 + 10000
الرصيد	=	10000 + 15000
25000	=	25000

الشرح: هذه العملية حدثت في طرف واحد من طرفي المعادلة - جانب الأصول - وكان صافي التأثير صفراً . لأن النقص الذي حدث في بند النقدية قابله زيادة في بند الأراضي. وأصبحت الأصول تتكون من بندين مجموعهما 25000 دينار وهو يساوي مبلغ رأس المال (الخصوم).

3 . شراء بضاعة على الحساب بمبلغ 60000 دينار .

الأصول	=	الخصوم
نقدية + أراضي + بضاعة	=	دائنون + رأس المال
الرصيد	=	15000 + 10000
25000	=	25000
عملية (3)	=	60000 + 60000
الرصيد	=	150000 + 10000 + 60000
المجموع	=	85000
85000	=	85000

الشرح: هذه العملية أثرت في طرفي المعادلة ، ف شراء البضاعة زاد بند جديد وهو بند البضاعة في جانب الأصول بثمن شراء البضاعة 60000 دينار ، ولأن عملية الشراء تمت على الحساب أدى ذلك إلى زيادة بند جديد في جانب الخصوم يتمثل في الدائنين والذي يعتبر التزام المشروع تجاه الغير يدفع المبلغ في مدة معينة يتفق عليها . نرى بأن طرفي المعادلة زادا بنفس القيمة .

4 . بيع بضاعة بسعر 80000 دينار على الحساب علماً بأن تكلفة هذه البضاعة هي 48000 دينار .

ملاحظة : هذه العملية لها تأثيران على معادلة الميزانية نوردتها تباعاً :

(أ) إثبات قيمة المبيعات على الحساب

الأصول	=	الخصوم	
نقدية + أراضي + بضاعة + مدينون	=	دائنون + رأس المال	
15000 + 10000 + 60000	=	60000 + 25000	الرصيد
80000 +	=	80000 +	عملية (4) أ
15000 + 10000 + 60000 + 80000	=	60000 + 105000	الرصيد
165000	=	165000	المجموع

الشرح : المبيعات تعتبر إيراد وهذا بطبيعة الحال زيادة لحقوق أصحاب المشروع المتمثلة في رأس المال وبالتالي زاد رأس المال بقيمة المبيعات 80000 دينار . ولأن عملية البيع كانت على الحساب فإن ذلك أدى إلى ظهور بند جديد في جانب الأصول يتمثل في المدينين الذين سيقومون بسداد ما عليهم في مدة قادمة وبالتالي هو أصل من أصول المشروع . لاحظ أن رصيد المدينين مساو لثمن البيع 80000 دينار .

ب) إثبات تكلفة البضاعة التي بيعت

الأصول	=	الخصوم	
نقدية + أراضي + بضاعة + مدينون	=	دائنون + رأس المال	
150000 + 10000 + 60000 + 80000	=	60000 + 105000	الرصيد
48000 - 480000	=	48000 -	عملية (4) ب
15000 + 10000 + 12000 + 80000	=	60000 + 570000	الرصيد
117000	=	117000	المجموع

الشرح : نقصت البضاعة بمقدار 48000 دينار ، وهذه تمثل تكلفة البضاعة التي تم بيعها . وبما أن التكلفة مثل المصروف تؤدي إلى نقص حقوق أصحاب المشروع متمثلة في رأس المال فإن بند رأس المال نقص بنفس القيمة 48000 .

ملاحظة : العملية (4) بشقيها أ ، ب لها تأثير موجب على رأس المال حيث أن الإيرادات متمثلة في سعر بيع البضاعة زادت من رأس المال أما تكلفة البضاعة المباعة أدت إلى نقص رأس المال . كانت الزيادة 80000 دينار والنقص 48000 دينار، أي أن صافي التأثير كان زيادة بمقدار الفرق بين 80000 و 48000 أي 32000 دينار وبالتالي أصبحت حقوق أصحاب المشروع 57000 دينار بعد أن كان 25000 دينار والفرق هو 32000 دينار .

5 . تم تحصيل مبلغ 70000 دينار نقداً من المدينين الذين سبق بيعهم بضاعة على الحساب .

مفاهيم أساسية

الخصوم	=	الأصول	
نقدية + أراضي + بضاعة + مدينون = دائنون + رأس المال			
15000 + 10000 + 12000 + 80000 = 60000 + 57000			الرصيد
70000 + - 70000			عملية (7)
85000 + 10000 + 12000 + 10000 = 60000 + 57000			الرصيد
117000 = 117000			المجموع

الشرح: حدثت هذه العملية في طرف الأصول من المعادلة وبالتالي لا تأثير لها على إجمالي الأصول (117000 دينار كما في السابق) غير أن هذه العملية أثرت بالنقص في بند المدينين حيث أنهم سددوا جزء من حسابهم بينما أثرت بالزيادة في بند النقدية وذلك بسبب استلام نقدية من المدينين .

6 . دفع مبلغ 4000 دينار نقداً سداداً لجزء من المستحق على المشروع لصالح الدائنين الذين تم شراء بضاعة منهم على الحساب .

الخصوم	=	الأصول	
نقدية + أراضي + بضاعة + مدينون = دائنون + رأس المال			
85000 + 10000 + 12000 + 10000 = 60000 + 57000			الرصيد
40000 - -			عملية (7)
45000 + 10000 + 12000 + 10000 = 20000 + 57000			الرصيد
77000 = 77000			المجموع

الشرح: هذه العملية أثرت في طرفي المعادلة بالنقص . حيث أدت إلى نقص النقدية بالمبلغ الذي سدد للدائنين كما أدت إلى نقص رصيد الدائنين بنفس القيمة (40000) أي نقص في الأصول يقابله نقص في الالتزامات (الدائنون) .

7 . دفع مصرف إيجار المبنى عن السنة بمبلغ 48000 دينار نقداً .

الخصوم	=	الأصول	
نقدية + أراضي + بضاعة + مدينون = دائنون + رأس المال			
45000 + 10000 + 12000 + 10000 = 20000 + 57000			الرصيد
48000 - - 48000			عملية (7)
40200 + 10000 + 12000 + 10000 = 20000 + 52200			الرصيد
72200 = 72200			المجموع

الشرح: هذه العملية أثرت على طرفي المعادلة ، حيث نقص بند النقدية (الأصول) بمقدار النقدية التي دفعت كمصروف إيجار ، كما أن المصروف يعتبر نقص في حقوق أصحاب المشروع (رأس المال) .

8 . دفع مصروفات مختلفة بمبلغ 52000 دينار نقداً

الرصيد	نقدية	+	أراضي	+	بضاعة	+	مدينون	=	دائنون	+	رأس المال
عملية(8)	40200	+	10000	+	12000	+	10000	=	20000	+	52200
الرصيد	35000	+	10000	+	12000	+	10000	=	20000	+	47000
المجموع	67000							=	67000		

الشرح : أنظر إلى شرح العملية (7) أعلاه .

9 . مرتبات السنة قدرها 18000 دينار دفعت نقداً

								=			الخصوم
	نقدية	+	أراضي	+	بضاعة	+	مدينون	=	دائنون	+	رأس المال
الرصيد	35000	+	10000	+	12000	+	10000	=	20000	+	47000
عملية(9)	18000-							=	-		18000
الرصيد	17000	+	10000	+	12000	+	10000	=	20000	+	29000
المجموع	49000							=	49000		

الشرح : نفس الشرح الوارد بعد عملية (7) أعلاه .

10. سحب صاحب المشروع مبلغ 2000 دينار نقداً لمصروفات الشخصية :

								=			الخصوم
	نقدية	+	أراضي	+	بضاعة	+	مدينون	=	دائنون	+	رأس المال
الرصيد	17000	+	10000	+	12000	+	10000	=	20000	+	29000
عملية(10)	2000-							=	-		2000
الرصيد	15000	+	10000	+	12000	+	10000	=	20000	+	27000
المجموع	47000							=	47000		

الشرح: المسحوبات ليست مصروفات ولكنها هنا عولجت مثل المصروفات حيث أن النقدية نقصت ورأس المال نقص بنفس القيمة أيضاً .

ملاحظات :

1. إذا أثرت عملية في طرف واحد من المعادلة ، أي أن العملية أثرت في بندين في نفس الجانب ، فإن أحد البنود ينقص والآخر يزيد ويكون ذلك عديم التأثير على إجمالي الطرف (الجانب) الذي حدثت فيه العملية . مثال ذلك العملية رقم (2) أعلاه والخاصة بشراء قطعة أرض فنجد أن البندين المتأثرين في نفس الجانب (النقدية والأراضي) أحدهما نقص (النقدية) والآخر زاد (الأراضي) ولكن إجمالي الأصول لم يتأثر لأن النقص في بند قابله زيادة في بند آخر ضمن الأصول (نفس الجانب).
2. إذا أثرت عملية معينة في طرفي المعادلة ، أي أن العملية أثرت في بندين كل منهما في جانب ، فإن هذه العملية أما أن تزيد كل منهما أو تنقص كل منهما ، وبالتالي فإن طرفي المعادلة يزيدان أو ينقصان بنفس القيمة . مثال ذلك العملية رقم (3) أعلاه ، والخاصة بشراء بضاعة على الحساب ، البندين المتأثرين هنا هما بند البضاعة وبند الدائنون حيث زاد كل منهما بنفس القيمة . أما العملية رقم (6) أعلاه والخاصة بسداد جزء من رصيد الدائنين ، البندين المتأثرين هنا هما بند النقدية وبند الدائنون ، وواضح أن كل منهما قد نقص بنفس القيمة .
3. عند بيان أثر العمليات الخاصة بالمصروفات والإيرادات والمسحوبات كان أحد البنود المتأثرة هو رأس المال ، حيث زاد بالإيرادات كما في العملية رقم [(4) أ] ونقص بالمصروفات كما في العمليات رقم [(4)ب] و (7) و (8) و (9) . كما نقص أيضا بالمسحوبات كما في العملية رقم (10) . وقد عمل ذلك لتسهيل فهم المعادلة وبقيائها متوازنة بعد كل عملية . ولكن في الواقع أن رأس المال يجب ألا يمس خلال الفترة المحاسبية لبيان أثر عمليات المصروفات والإيرادات والمسحوبات ، وحيث أن في نهاية السنة المالية يمكن بيان تأثير هذه العمليات . فمن خلال المقارنة بين المصروفات والإيرادات يمكن معرفة صافي التأثير على رأس مال المشروع الفردي ، فإذا كانت الإيرادات أكبر من المصروفات فإن الفرق يكون ربحا وهذا يزيد من حقوق صاحب المشروع (رأس ماله) أما إذا كانت المصروفات أكبر من الإيرادات فإن الفرق يكون خسارة وهذه بدورها تؤثر على حقوق صاحب المشروع بالسالب (بالنقص) . أما المسحوبات فإنها تقفل في رأس مال صاحب المشروع في نهاية المدة وبالتالي تنقصه . وفي الفصول التالية سنناقش هذه العمليات بتفصيل أكثر .

ملخص العمليات في شكل جدول

التغيرات التي حدثت في البنود المختلفة من زيادة ونقص بفعل العمليات السابق الإشارة إليها في المثال السابق تم تجميعها في جدول رقم (1-1) وذلك حتى يسهل متابعتها وفهم تأثيرها من قبل الطالب ولكي تكتمل الفكرة في ذهنه ، ووضح أن هذا الجدول ليس إلا معادلة الميزانية ، وكل طرف من المعادلة قسم إلى البنود المتعلقة به حيث بدت كالتالي :

$$\text{نقدية} + \text{أراضي} + \text{بضاعة} + \text{مدينون} = \text{دائنون} + \text{رأس المال}$$

وبلاحظ أن التغيرات التي لها أثر على حقوق صاحب المشروع (رأس المال) وضعت في عمود خاص بها في الجدول ، وذلك لتأكيد الفكرة بأنه ليس عند حدوث المصروف والإيراد والمسحوبات يدخل رأس المال طرفاً في العملية بطريقة مباشرة.

كما أن العمود الخاص بالتغيرات التي أثرت على رأس المال باستثناء المسحوبات يمثل نتيجة النشاط للمشروع خلال الفترة (السنة) حيث أدرجت به الإيرادات التي حققها المشروع وكذلك المصروفات التي تكبدها المشروع ، وبالتالي يمكن تحديد صافي النتيجة (والتي تمثل ربحاً هنا) ، لأن الإيرادات فاقت المصروفات خلال الفترة ولذلك نقول أن المشروع حقق صافي ربح قدره الفرق بين الإيرادات 80000 دينار وإجمالي المصروفات (48000 + 4800 + 5200 + 18000) = 76000 دينار أي 4000 دينار . إذا زادت حقوق صاحب المشروع بمبلغ 4000 دينار ولكنها نقصت بمبلغ 2000 دينار كمسحوبات . وبالتالي صافي التأثير على حقوق المشروع (ورأس المال) هو 2000 دينار - أي أن :

رأس المال المخصص للمشروع	25000 دينار	
+ صافي الدخل عن الفترة	4000	+
- مسحوبات صاحب المشروع	2000	-
حقوق صاحب المشروع في نهاية الفترة	27000 دينار	
أولا الزيادة في حقوق صاحب المشروع هي :		
حقوق صاحب المشروع في نهاية الفترة	27000 دينار	
حقوق صاحب المشروع في بداية الفترة	25000	-
صافي الزيادة في حقوق صاحب المشروع	2000 دينار	

جدول (1-1)
ملخص العمليات التي حدثت خلال فترة
حسب معادلة الميزانية

الخصوم			الأصول					
التغير في رأس المال	رأس المال	دائرون	مدينون	بضاعة	أراضي	تقنية	بيان	رقم العملية
-0-	-0-	-0-	-0-	-0-	-0-	-0-	الأرصدة الافتتاحية	1
	25000					25000	تخصيص مبلغ كرأس مال	2
80000		60000	80000	60000	10000	(10000)	شراء قطعة أرض	3
(48000)				(48000)			بيع بضاعة على الحساب	4
		(40000)	(70000)			70000	تكلفة البضاعة المباعة	4 ب
(4800)						(40000)	تحصيل جزء من رصيد المدينين	5
(5200)						(4800)	سداد جزء من رصيد الدائنين	6
(18000)						(5200)	دفع مصروف الإيجار نقدا	7
(2000)						(18000)	دفع مصروفات مختلفة	8
						(2000)	دفع مرائب نقدا	9
							مسحوبات نقدية	10
2000+	25000+	20000	10000+	12000+	10000	+15000	الأرصدة الختامية	

مفاهيم أساسية

أسئلة وتدريبات

1.1 عرف المصطلحات الآتية :

- المحاسبة	- مسك الدفاتر	- الأصول
- الالتزامات	- رأس المال	- حقوق أصحاب المشروع
- الخصوم	- الإيرادات	- المصروفات
- الدخل	- التكلفة	- القوائم المالية

2.1 أذكر فروع التخصص في المحاسبة مع الشرح الموجز لكل منها .

3.1 أذكر الفروض المحاسبية .

4.1 أذكر المبادئ المحاسبية .

5.1 تكلم عن فرض الاستمرارية .

6.1 تكلم عن فرض الدورية .

7.1 تكلم عن مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات مع بيان أهميته .

8.1 تكلم عن مبدأ التكلفة .

9.1 تكلم عن مبدأ الحيطة والحذر .

10.1 (أ) قطعة أرض سعرها حسب الجهات الرسمية 25000 دينار ، شراؤها من

قبل مشروع معين بمبلغ 35000 دينار . ما هو المبلغ الذي يثبت في دفاتر

المشروع ؟ ولماذا ؟

(ب) بعد مضي مدة خمس سنوات عرض أحدهم مبلغ 75000 دينار لشراء

قطعة الأرض المشار إليها في (أ) أعلاه . وهو يمثل سعرها حسب السوق . هل

يمكن للمشروع أن يقوم بتعديل تكلفة الأرض في دفاتره لتكون 75000 دينار ؟

ولماذا؟

11.1 أجب عما يأتي :

(أ) مشروع لديه أصول قيمتها 40000 دينار ، ورأس مال 25000 دينار ،

ما مجموع التزاماته ؟

(ب) مشروع التزاماته بلغت 20000 دينار ، ورأس ماله 40000 دينار ،

ما هو مجموع أصوله ؟

(ج) مشروع لديه أصول قيمتها 25000 دينار والتزاماته بلغت 5000 دينار ،
فما مبلغ رأس ماله ؟

(د) شركة تمتلك أصول قيمتها 20000 دينار ، والتزاماتها بلغت 50000
دينار ، ورأس المال الذي خصص للمشروع في البداية كان 80000
دينار . فماذا تستنتج من هذه المعلومات ؟

(هـ) شركة تمتلك أصول قيمتها 200000 دينار ، وكانت التزاماتها
150000 دينار ، وكان رأس مالها 60000 دينار . فماذا تستنتج من
هذه المعلومات

12.1 (إذا نقص إجمالي الأصول بمبلغ 2000 دينار خلال فترة معينة وزاد رأس المال
بمبلغ 9000 دينار . فما هو مقدار التغير في الالتزامات ؟ وهل هو زيادة أو
نقص ؟

13.1 (إذا كان صافي دخل مشروع معين خلال فترة ما 2000 دينار ، وقام صاحب
المشروع بسحب مبلغ 2500 دينار لمصروفاته الشخصية خلال الفترة ، فهل
صحيح أن نقول أن المشروع تكبد خسارة قدرها 500 دينار ؟ علل
.....

14.1 (بافتراض أن إجمالي الالتزامات للمشروع في السؤال (13.1) زاد بمقدار
4500 دينار خلال نفس الفترة ، وأن صاحب المشروع لم يصف أي مبلغ لرأس
المال . فما مقدار التغير في إجمالي الأصول ؟ وهل هو زيادة أم نقص ؟
.....

15.1 (حدثت عدة عمليات خلال شهر واحد في مشروع معين ، المطلوب بيان تأثيرها
على معادلة الميزانية ، وذلك بوضع الحرف الدال على نوع التأثير أمام كل
عملية .

التأثيرات :

- (أ) زيادة في أحد الأصول ، ونقص في أصل آخر .
- (ب) زيادة في أصل ، وزيادة في التزام .
- (ج) زيادة في أصل ، وزيادة في رأس المال .
- (د) نقص في أصل ، ونقص في التزام .
- (هـ) نقص في أصل ، ونقص في رأس المال .

العمليات هي :

- (1) دفع مصروفات الإيجار عن المدة نقداً .
- (2) شراء آلات ومعدات على الحساب .
- (3) شراء بضاعة نقداً .
- (4) شراء سيارة للاستخدام الشخصي لصاحب المشروع .
- (5) استلام نقدية من أحد المدينين .
- (6) بيع بضاعة على الحساب .
- (7) دفع مبلغ للدائنين .
- (8) إضافة لرأس المال .
- (9) سحب نقدية من قبل صاحب المشروع للاستخدام الشخصي .
- (10) عند جرد البضاعة وجد ما قيمته 95 دينار من البضاعة قد تلف .

- 16.1) إليك العمليات التالية التي حدثت خلال شهر يناير في مكتب أحد المحامين .
- تخصيص مبلغ 5000 دينار كرأس مال لافتتاح المكتب .
 - شراء أثاث من الشركة العامة للأثاث بمبلغ 2500 دينار على الحساب .
 - شراء أدوات مكتبية بمبلغ 300 دينار نقداً .
 - شراء أثاث من الشركة العامة للأثاث بمبلغ 2500 دينار على الحساب .
 - استلام مبلغ 2000 دينار كأتعاب محاماة في إحدى القضايا .
 - سداد مصروف إيجار المكتب عن الشهر قيمته 500 دينار .
 - دفع مكافآت للعاملين في المكتب قدرها 200 دينار .
 - دفع مبلغ 1000 دينار للشركة العامة للأثاث سداداً لجزء من الدين .
 - بعد إجراء الجرد في نهاية الشهر وجد ما قيمته 90 دينار من الأدوات المكتبية قد نفذ .

- سحب مبلغ 300 دينار للاستعمال الشخصي .
- المطلوب بيان أثر هذه العمليات على معادلة الميزانية .

17.1) فيما يلي بيان بالعمليات التي حدثت في شركة ما في شكل معادلات ميزانية المطلوب شرح كل عملية وبيان أثرها .

الأصول	=	الخصوم
نقدية + معدات + آلات	=	رأس المال + دائنون
6000 (1)		6000 استثمار
(3200) (2)	3200	
(500) (3)	500	
	2000 (4)	2000
2500 (5)		2500 إيرادات
(1100) (6)		(1100) مرتبات
(500) (7)		(500) دائنون
(300) (8)		(300) مسحوبات

18.1) افتتح طبيب عيادة تخصصية في 2009/1/1 ، وإليك العمليات التالية خلال الشهر الأول من بداية النشاط .

1. افتتح نشاطه بإيداع مبلغ 10000 دينار كرأس مال .
2. اشترى معدات طبيعة بمبلغ 7000 دينار على الحساب من شركة المعدات الطبية .
3. دفع مبلغ 2000 دينار نقدا ثمنا لأثاث مكنتي .
4. حصل مبلغ 1600 دينار كأتعاب تشخيص وعلاج " إيرادات " خلال الشهر .
5. دفع إيجار العيادة عن الشهر بمبلغ 200 دينار .
6. دفع مكافآت موظف الاستقبال والمرضة وأخصائي التحليل التي بلغت 500 دينار عن الشهر .
7. سداد مبلغ 2000 دينار لشركة المعدات الطبية .
8. سحب مبلغ 500 دينار نقدا لاستعماله الشخصي .

المطلوب : تسجيل العمليات السابقة حسب معادلة الميزانية متبعا الشكل التالي :

العمليات	نقدية	معدات	أثاث	=	دائنون	+ رأس مال
(1)	-----	-----	-----		-----	-----
(2)	-----	-----	-----		-----	-----
رصيد	-----	-----	-----		-----	-----
(3)	-----	-----	-----		-----	-----
رصيد	-----	-----	-----		-----	-----
(4)	-----	-----	-----		-----	-----
رصيد	-----	-----	-----		-----	-----
(5)	-----	-----	-----		-----	-----
رصيد	-----	-----	-----		-----	-----
(6)	-----	-----	-----		-----	-----
رصيد	-----	-----	-----		-----	-----
(7)	-----	-----	-----		-----	-----
رصيد	-----	-----	-----		-----	-----
(8)	-----	-----	-----		-----	-----
رصيد	-----	-----	-----		-----	-----

19.1 افترض شخص مغسلة بخارية ، والآتي بيان بالعمليات التي حدثت خلال الشهر الأول من ابتداء العمل :

- 1 . أودع مبلغ 12000 دينار في المصرف كرأس مال .
- 2 . اشترى مواد تنظيف بمبلغ 220 دينار بصك .
- 3 . اشترى آلات ومعدات غسيل بمبلغ 3500 دينار دفع منها 1500 دينار بصك والباقي على الحساب .
- 4 . سحب مبلغ 1000 دينار من المصرف وأوعه خزينة المحل .
- 5 . اشترى مكوى بخاري بمبلغ 450 دينار نقدا .
- 6 . دفع إيجار المغسلة بمبلغ 300 دينار نقدا .
- 7 . دفع مرتبات العاملين عن الشهر قدرها 300 دينار منها 200 دينار نقدا والباقي بصك .
- 8 . استلم خلال الشهر مبلغ 1850 دينار نقدا مقابل الغسيل .
- 9 . أودع 1000 دينار بالمصرف .

10. دفع مبلغ 500 دينار سدادا لجزء من المستحق عليه من شراء الآلات والمعدات .

11. بلغت قيمة مواد التنظيم التي استخدمت خلال الشراء 100 دينار .

المطلوب :

تسجيل العمليات السابقة واحتساب الرصيد بعد كل عملية باتباع نفس جدول التدريب رقم (1-18) في الحل .

20.1) يدير أحدهم محلا لإصلاح الأحذية ، وكانت أرصدة حساباته في أول الشهر الحالي كما يلي :

نقدية 5400 دينار ، مواد مهمات 600 دينار ، معدات 3200 دينار ، دائنون 3000 دينار ، رأس المال 6200 دينار . خلال هذا الشهر قام بالعمليات التالية :

- 1) دفع أجور بمبلغ 350 دينار نقدا .
 - 2) سداد للدائنين بمبلغ 2000 دينار نقدا .
 - 3) اشترى معدات إضافية بمبلغ 3100 دينار دفع منها 1000 دينار نقدا والباقي على الحساب .
 - 4) حصل إيرادات من الزبائن قدرها 3600 دينار نقدا .
 - 5) سداد 1000 دينار للدائنين نقدا .
 - 6) سحب مبلغ 200 دينار لاستعماله الشخصي .
 - 7) دفع مصروفات نقل قدرها 140 دينار نقدا .
 - 8) قيمة المخزون من المواد والمهمات المتبقية في نهاية الشهر 275 دينار .
- المطلوب : تسجيل العمليات السابقة مع إظهار الرصيد عقب كل عملية مع الأخذ في الاعتبار أرصدة لحسابات أول الشهر والمذكورة في بداية التدريب وذلك بوضعها أولا تحت مسمياتها بالمعادلة ثم اتباع نفس الأسلوب المتبع في حل التدربيين السابقين .
- 21.1) ما أثر العمليات التالية على حقوق صاحب المشروع "رأس المال" ضع إشارة (+) أو (-) أو (0) للدلالة على زيادة أو نقص أو عدم تأثيرها أمام العملية المعنية .

1. أودع صاحب المشروع 5000 دينار في المصرف ك رأس مال .
2. اشترى معدات على الحساب بمبلغ 2000 دينار .
3. دفع نصف قيمة الفاتورة المستحقة للدائنين .
4. حصل مبلغ 2000 دينار نقدا كإيراد .
5. دفع أجور عن أسبوع بمبلغ 800 دينار نقدا .

6. سحب مبلغ 400 دينار لاستعماله الشخصي .
7. دفع الإيجار عن الشهر وقدره 300 دينار نقداً .
8. انخفضت قيمة المخزون من المهمات والأدوات المكتبية بمبلغ 300 دينار .
- 23.1) فيما يلي بعض العمليات المالية التي حدثت خلال شهر بمشروع معين .
المطلوب بيان أثرها على طرفي معادلة الميزانية بالزيادة (+) أو بالنقص (-) أو أنه لا تأثير لها (0) وذلك في الجدول التالي :

أصول = التزامات + رأس المال			
			1 دفع مصروف الإيجار
			2 دفع مكافآت للعاملين
			3 نقدية مستلمة من المدينين
			4 إيرادات الشهر نقداً
			5 شراء آلات نقداً
			6 سداد مبلغ لأحد الدائنين
			7 مسحوبات نقدية لصاحب المشروع
			8 شراء بضاعة على الحساب
			9 دفع مصاريف نقل مشتريات

- 23.1) فيما يلي العمليات التي حدثت خلال شهر في محل البيع الآلات الموسيقية والأشرطة المسموعة والمرئية .
1. تخصيص مبلغ 9000 دينار كرأس مال للمحل أودع المصرف .
2. شراء آلات موسيقية بمبلغ 4200 دينار من شركة الفن الأصيل على الحساب .
3. شراء أشرطة مسموعة ومرئية بمبلغ 3000 دينار بصك .
4. سحب مبلغ 1000 دينار وأودع خزينة المحل .
5. شراء مواد حزم وتغليف بمبلغ 200 دينار نقداً .
6. دفع إيجار المحل وقدره 300 دينار نقداً .
7. حصل مبلغ 1700 دينار بصك كإيرادات عن خدمات صيانة آلات .
8. حصل إيرادات بيع آلات وأشرطة بمبلغ 2000 دينار نقداً .
9. أودع مبلغ 2000 دينار والخاص بالعملية (8) بالمصرف .
10. سدد جزء من رصيد شركة الفن الأصيل ، وقدره 2000 دينار بصك .

مفاهيم أساسية

11. دفع مصروفات انتقال قدرها 150 دينار نقداً .
 12. سيج مبلغ 1200 دينار لشراء هدية عيد ميلاد لأبنته .
 13. مبيعات آلات موسيقية بقيمة 1500 دينار على الحساب .
 14. شراء ملصقات وصور لبعض نجوم الفن قيمتها 100 دينار نقداً .
 15. دفع مكافآت للمساعدين في المحل علن الشهر قيمتها 200 دينار نقداً.
- المطلوب : تسجيل العمليات السابقة في الجدول التالي - لاحظ أن مصطلح العنصر "يشير إلى الأصول أو الالتزامات أو رأس المال" ومصطلح الحساب يشير إلى بند داخل كل عنصر (العملية رقم 1) أدخلت الجدول للاسترشاد بها) .

زيادة			نقص		
العملية	العنصر	الحساب	القيمة	العنصر	الحساب
(1)	الأصول	المصرف	9000		
(2)	الخصوم	رأس المال	9000		

1. 24) بين أثر كل عملية من العمليات التالية على إجمالي الأصول وذلك بوضع إشارة (+) أو (-) أو (0) للدلالة على زيادة أو نقص أو لا تأثير أمام كل عملية .

- (1) شراء معدات مكتبية
- (2) سداد رصيد أحد الدائنين
- (3) اقتراض مبلغ من المال من المصرف
- (4) إضافة مبلغ إلى رأس مال المشروع
- (5) شراء سيارة نقل ثمنها 2500 دينار دفع منها 1500 دينار نقداً والباقي على الحساب
- (6) بيع قطعة أرض نقداً كانت ملك للمشروع بسعر يساوي تكلفتها الأصلية
- (7) بيع قطعة أرض على الحساب وكان سعر البيع يساوي ثمن تكلفتها الأصلية .
- (8) بيع قطعة أرض نقداً بسعر يفوق ثمن تكلفتها الأصلي
- (9) بيع قطعة أرض نقداً بسعر يقل عن ثمن تكلفتها الأصلي
- (10) تحصيل نقدية من المدينين

الفصل الثاني الدورة المحاسبية

تحليل وتبويب العمليات :

في الفصل السابق تعرفنا على طبيعة العمليات المالية وتأثيرها على الوضع المالي للمشروع وذلك باستخدام معادلة الميزانية .

$$\text{الأصول} = \text{الالتزامات} + \text{رأس المال} + (\text{الإيرادات} - \text{المصروفات})$$

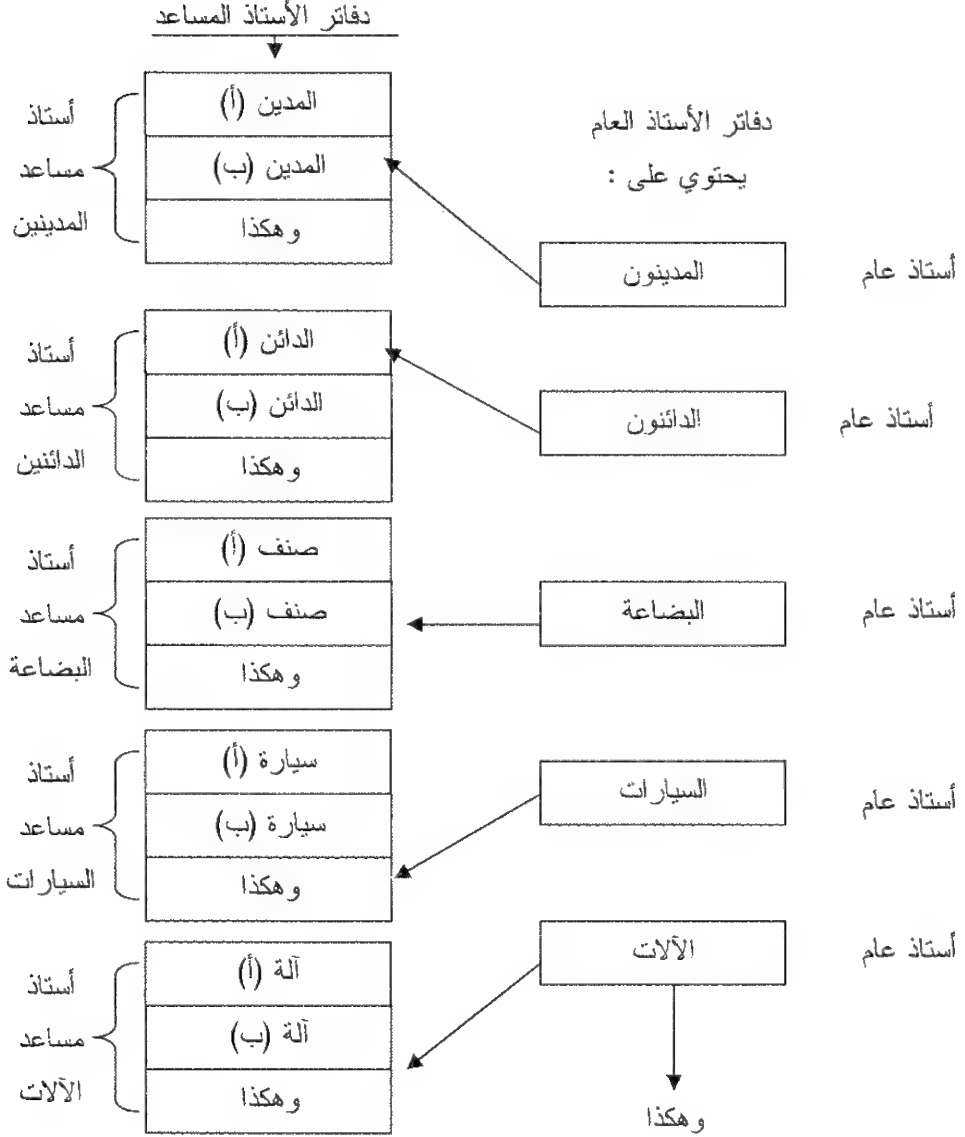
وكما رأينا أنه بعد كل عملية تتأثر المعادلة السابقة وينتج عن ذلك معادلة جديدة. ولاشك في أن إعداد معادلة ميزانية بعد كل عملية مالية يعتبر عملاً مرهقاً ومكلفاً ، وعلى الأخص إذا ما تعددت العمليات المالية خلال الفترة المحاسبية ، كما يصبح الحصول على أي معلومات بشأن بند معين (كمعرفة الرصيد مثلاً) أمراً صعباً وخاصة بعد تسجيل عدة عمليات تخص ذلك البند . قد يكون بالإمكان الحصول على أرصدة البنود المختلفة المكونة للمعادلة ، ولكن ذلك يتطلب كثير من الوقت الذي ينقص في تتبع العمليات المؤثرة فيها، ناهيك عن العمل الكتابي المطول .

ولا يخفي على أحد أن العمليات التي تحدث خلال الفترة المحاسبية لأي مشروع تؤثر بالزيادة أو النقصان في عدد كبير من البنود الداخلة ضمن عناصر المعادلة الثلاث (الأصول ، الالتزامات ، رأس المال) . ولأجل الحصول على معلومات في أي وقت بخصوص البنود المختلفة وكذلك لأجل أن يتمكن المشروع من إعداد القوائم المالية بشكل دوري ، لابد من أن يحتفظ المشروع بسجل منفصل لكل بند من البنود . فمثلاً نجد أنه من الضروري وجود شكل معين يبين الزيادة والنقص في بند النقدية ، وشكل آخر مخصص لبيان الزيادة والنقص في بند البضاعة ، وثالث لبند المدينون ، وهكذا . والشكل المستخدم عادة لهذا الغرض يسمى "حساب" والحساب يبين الزيادة والنقص ومن ثم الرصيد للبند المعني . حيث يفتح حساب مستقل لكل بند من البنود التي تظهر في الميزانية (بنود الأصول ، بنود الالتزامات ، وبنود رأس المال) ولكل بند يظهر على قائمة الدخل (بنود الإيرادات وبنود المصروفات) . وبالتالي يكون هناك حساب للنقدية وحساب للبضاعة

وحساب للمدينين وحساب للدائنين وحساب للآلات وهكذا . ومعلوم أن المشروع يتعامل مع عدد لا بأس به من المدينين ، وعدد آخر من الدائنين ، كما أن المشروع يقوم بشراء وبيع أصناف كثيرة من البضاعة ويستخدم عدد من الآلات والسيارات ولذلك يجب أن يكون هناك حسابا لكل مدين ، وكل دائن ، وحساب (أو بطاقة) لكل صنف من أصناف البضاعة وكذلك لكل آلة وكل سيارة ، وهكذا . هذا بالإضافة إلى وجود حساب إجمالي للمدينين ، وحساب إجمالي للدائنين ، وحساب إجمالي للبضاعة وحساب إجمالي للآلات .. وهكذا . وهذا الحساب الإجمالي يسمى أستاذ عام ، أما الحسابات الفردية لمكونات البند تسمى أستاذ مساعد . أي أن كل أستاذ عام يحتوى على مجموعة من حسابات الأستاذ المساعدة . أنظر الشكل (2-1) وحساب الأستاذ العام لبند معين يحتوى على جميع العمليات التي تحدث في ذلك البند بشكل إجمالي ، فيكون هناك حساب أستاذ عام للمدينين ، وحساب أستاذ عام للدائنين ، وهكذا ، وكل حساب أستاذ عام لبند معين يكون رصيده مساويا لمجموع أرصدة الحسابات المساعدة "الفردية" لذلك البند . فمثلا رصيد حساب أستاذ عام المدينين يكون مساويا لمجموع أرصدة الحسابات الفردية (المساعدة) للمدينين ، ورصيد حساب أستاذ عام الدائنين يكون مساويا لمجموع أرصدة الحسابات الفردية (المساعدة) للدائنين ، وهكذا وفي كثير من الأحيان يطلق على حساب الأستاذ العام اسم الحساب الإجمالي (حساب إجمالي المدينين ، حساب إجمالي الدائنين ، وهكذا) .

(شكل 2-1)

العلاقة بين الأستاذ العام والأستاذ المساعد



طبيعة وشكل الحساب :

الحساب في صورته المبسطة يحتوي على ثلاثة أجزاء : (1) عنوان الحساب والذي يشير إلى اسم البند الذي تسجل عملياته في هذا الحساب ، (2) خانة التسجيل الزيادة في قيمة البند ، مقاسة بالنقود ، (3) خانة أخرى لتسجيل النقص في قيمة البند ، مقاسة بالنقود أيضا . وشكل الحساب يتخذ شكل حرف (T) في اللغة الإنجليزية كما هو موضح في الشكل (2-2) .

شكل (2-2)

حساب "T"

منه	عنوان البند	له
الجانب الأيمن		الجانب الأيسر
"مدين"		"دائن"

الجانب الأيمن من الحساب يسمى الجانب المدين ، والجانب الأيسر يسمى الجانب الدائن . وعادة يرمز للجانب المدين بكلمة "منه" والجانب الدائن بكلمة "له" وترى ذلك واضحا فوق الخط الأفقي للحساب ، فإذا تم إدخال مبالغ أو قيم في الجانب المدين من الحساب يقال أن الحساب قد جعل مدينا بها ، إما إذا تم إدخال مبالغ أو قيم في الجانب الدائن من الحساب يقال أن الحساب قد جعل دائنا بها .

المدين والدائن :

كما ذكر أعلاه أن أي مبلغ مدين يوضع في الجانب الأيمن وأي مبلغ دائن يوضع في الجانب الأيسر . والطالب المبتدئ في تعلم المحاسبة غالبا ما يكون لديه مفهوم خاطئ حول معنى كلمة مدين ومعنى كلمة دائن ، فكثير من غير المتخصصين في المحاسبة يفضلون مصطلح دائن على مصطلح مدين اعتقادا منهم أن كلمة دائن تعني شئ إيجابي وكلمة مدين تعني شئ سلبي أي أن كلمة مدين تعني النقص وكلمة دائن تعني الزيادة ، ولكن هذا المفهوم خاطئ لأن ذلك يتوقف على نوعية الحساب كما سنراه فيما بعد . فالمحاسبون يستخدمون كلمة مدين إشارة إلى إدخال مبلغ في الجانب الأيمن من الحساب ، وكلمة دائن إشارة إلى إدخال مبلغ في الجانب الأيسر من الحساب . ولذلك فعلى الطالب الحديث العهد بالمحاسبة أن ينظر إلى كلمتي مدين ودائن كمرادفتين لكلمتي أيمن وأيسر ، على التوالي عند الكلام عن حساب معين .

ولشرح تسجيل المبالغ المدينة والمبالغ الدائنة في حساب ما ، دعنا نعود إلى العمليات المالية التي أثرت في بند "حساب" النقدية في المثال الوارد في الفصل الأول

رقم العملية	بيان	مقبوضات	مدفوعات
1	تخصيص مبلغ كرأس مال	25000 د.	
2	شراء قطعة أرض		10000 د.
5	تحصيل جزء من رصيد المدينين	70000 د	
6	سداد جزء من رصيد الدائنين		40000 د.
7	دفع مصروف إيجار نقدا		4800 د.
8	دفع مصروفات مختلفة نقدا		5200 د.
9	دفع مرتبات نقدا		18000 د.
10	مسحوبات نقدية		2000 د.
	المجموع	95000	80000

شكل (2-3)

حساب النقدية

منه	ح / النقدية	له
25000	95000	10000
7000		40000
		4800
		5200
		18000
		2000
15000		80000

36

الرصيد الخاص بالحساب (النقدية هنا) في نهاية الفترة أو بعد عدة عمليات التي تم إدخالها للحساب ، وذلك بطرح مجموع الجانب الأقل من مجموع الجانب الأكبر - وبالنسبة لحساب النقدية الموضح أعلاه ، تم طرح الجانب الدائن (80000) من الجانب المدين (95000) - أي أن الفرق بين الجانبين يسمى الرصيد الناتج يكون مدينا ، أي يظهر في الجانب المدين ، كما هو مبين في مربع صغير أسفل المبالغ المدينة في الشكل (2-3) . وهذا الرصيد يمثل النقدية المتوفرة للمشروع في نهاية الفترة المحاسبية أو بعد عدة عمليات أثرت في حساب النقدية ، ويظهر حساب النقدية ضمن أصول المشروع [أنظر شكل (1-1) في الفصل السابق ، تلاحظ أن صافي مبلغ النقدية بعد العمليات المختلفة التي أثرت في حساب النقدية هو 15000 دينار والذي تم إدراجه ضمن جانب الأصول في الطرف الأيمن للمعادلة] .

الأرصدة المدينة في حسابات الأصول :

مما سبق ، فيما يتعلق بحساب النقدية ، نجد أن الزيادة في النقدية قد تم تسجيلها في الجانب الأيمن (أي جعل حساب النقدية مدينا بها) ، أما النقص في النقدية فقد تم تسجيله في الجانب الأيسر (أي جعل حساب النقدية دائنا به) ، ويلاحظ أن الزيادة (الجانب المدين) أكبر من النقص (الجانب الدائن) وبالتالي نتج رصيدا مدينا في حساب النقدية في نهاية الفترة .

وكقاعدة عامة ، أن جميع حسابات الأصول لها أرصدة مدينة ، أي أن طبيعتها مدينة . ويعني ذلك أن الزيادة في هذه الحسابات "حسابات الأصول" دائما أكبر من النقص فيها ، ولا يمكن أن يكون العكس ، حيث أنه لا يعقل أن يكون مقدار النقص في حساب أي أصل أكبر من مقدار الزيادة فيه ، أي أنه من غير المنطقي أن يكون النقص (المدفوعات) في حساب النقدية أكبر من الزيادة (المقبوضات) في حساب النقدية ، لأن ذلك سيؤدي إلى ظهور رصيد سالب في حساب النقدية ، وهذا ما لا يحدث في العادة.

وبالرجوع إلى معادلة الميزانية السابق شرحها في الفصل السابق ، نلاحظ أن حسابات الأصول (النقدية - الأراضي - البضاعة - المدينون) تقع في الطرف الأيمن من المعادلة (الجانب المدين) ، هذه الحقيقة الهامة تعتبر وسيلة عند الطالب ليتذكر فكرة أن الزيادة في الأصول تسجل في الجانب الأيمن (المدين) من الحساب المعني ، وكذلك فكرة أن كل حساب يمثل أصل يجب أن يكون رصيده مدينا (أي في الجانب الأيمن من الحساب) . أنظر شكل (2-4) .

شكل (2-4)

الزيادة والنقص في حسابات الأصول

منه	حساب أي أصل	له
المبالغ المدينة	المبالغ الدائنة	
(زيادة)	(نقص)	
(+)	(-)	

الأرصدة الدائنة في حسابات الخصوم :

عرفنا فيما سبق أن الخصوم تحتوي على الالتزامات ورأس المال . ومعلوم أن بندي الالتزامات ورأس المال يقعان في الجانب الأيسر (الطرف الأيسر) من معادلة الميزانية . وقياسا على ذلك فإن أي زيادة في هذين البندين تسجل في الجانب الأيسر (الدائن) من الحساب المعني ، وأي نقص يسجل في الجانب الأيمن (المدين) . وبما أن الزيادة في الخصوم دائما أكبر من النقص فيها ، فهذا يؤدي إلى أن يكون رصيد الخصوم (الالتزامات ورأس المال) دائما دائنا ، أي أنه كقاعدة عامة أن جميع حسابات الخصوم لها أرصدة دائنة أنظر شكل (2-5) .

شكل (2-5)

الزيادة والنقص في حسابات الخصوم

منه	حساب أي أصل	له
المبالغ المدينة	المبالغ الدائنة	
(نقص)	(زيادة)	
(-)	(+)	

والشكل التالي (2-6) يؤكد العلاقة بين مكان أو موضع الحساب في معادلة الميزانية وبين النقص أو الزيادة فيه ، لاحظ أن الحسابات المستخدمة في التوضيح هي تلك الخاصة بشركة الصفاء السابق الإشارة إليها في الفصل السابق .

شكل (2-6)
حسابات الميزانية

"الجانب المدين"		"الجانب الدائن"	
الأصول		الالتزامات + رأس المال	
حـ / النقدية		حـ / الدائنين	
مدين (+)	دائن (-)	مدين (-)	دائن (+)
زيادة	نقص	نقص	زيادة
حـ / الأراضي		حـ / رأس المال	
مدين (+)	دائن (-)	مدين (-)	دائن (+)
زيادة	نقص	نقص	زيادة
حـ / البضاعة			
مدين (+)	دائن (-)		
زيادة	نقص		
حـ / المدينون			
مدين (+)	دائن (-)		
زيادة	نقص		

وبالتالي فإن القاعدة العامة والخاصة بالمدين والدائن في حسابات الأصول والخصوم هي كما يلي :

حسابات الأصول	حسابات الالتزامات ورأس المال
<ul style="list-style-type: none"> الزيادة : تسجل في الجانب المدين النقص : يسجل في الجانب الدائن 	<ul style="list-style-type: none"> الزيادة : تسجل في الجانب الدائن النقص : يسجل في الجانب المدين

أرصدة حسابات المصروفات والإيرادات :

إن تطبيق فكرة المدين والدائن على حسابات المصروفات والإيرادات تكون بناءا على علاقة هذه الحسابات بحساب رأس المال . من دراستنا السابقة عرفنا أن المصروفات تؤثر سلبا (بالنقص) على رأس المال اما الإيرادات فهي تؤثر إيجابا (بالزيادة) على رأس المال . وبالتالي فإن نتيجة أعمال المشروع (ربح أو خسارة) لها أثرها على حقوق صاحب المشروع ، فإذا تغلبت الإيرادات على المصروفات كانت النتيجة ربحا وبالتالي زيادة في رأس مال صاحب المشروع ، أما إذا فاقت المصروفات عن الإيرادات فإن النتيجة تكون خسارة وبالتالي نقص في رأس مال صاحب المشروع ، وبما أننا عرفنا أن الزيادة في رأس المال تعتبر دائنة والنقص فيه يعتبر مدينا فإن حسابات الإيرادات يجب أن تكون أرصدها دائما دائنة وبالتالي الزيادة فيها تعتبر دائنة والنقص فيها مدين . أما حسابات المصروفات يجب أن تكون أرصدها دائما مدينة - وبالتالي الزيادة فيها مدينة والنقص فيها دائن أنظر شكل (2-7) والذي يمثل حسابات الإيرادات والمصروفات ومدى تأثير العمليات بها من حيث المدين والدائن .

شكل (2-7)

النقص والزيادة في حسابات الإيرادات والمصروفات

مدين / حـ / إيرادات دائن		مدين / حـ / مصروف دائن	
مبالغ مدينة	مبالغ مدينة	مبالغ دائن	مبالغ مدينة
(-)	(+)	(-)	(+)
نقص	زيادة	نقص	زيادة

تساوي الأرصدة المدينة والأرصدة الدائنة :

كل عملية مالية تؤثر في اثنين أو أكثر من الحسابات "البند" كما أن كل عملية مالية لها جانب مدين وجانب دائن ، أي أن كل عملية لها طرفين ، طرف مدين وطرف دائن والمبالغ التي توضع بكل طرف يجب أن تكون متساوية . وعند إثبات أي عملية مالية بالدفاتر فإن ذلك يتم عن طريق قيد محاسبي له جانبان (مدين ودائن) وهذا ما يعرف

بنظام القيد المزدوج ، أي أن القيم أو المبالغ التي يتم إدخالها للحسابات التي تجعل مدينة تساوي القيم والمبالغ التي يتم إدخالها للحسابات التي تجعل دائنة في أي قيد محاسبي .
فمثلا ، عند شراء قطعة أرض بمبلغ 10000 دينار نقدا ، يجعل حساب الأراضي مدينا بمبلغ 10000 دينار ويجعل حساب النقدية دائنا بنفس القيمة . جعل حساب الأراضي مدينا لأن هناك زيادة في بند الأصول متمثل في النقدية . وإذا تأثر أكثر من حساب بفعل عملية معينة فإن مجموع المبالغ التي جعلت مدينة يجب أن تكون مساوية لمجموع المبالغ التي جعلت دائنة . فمثلا في العملية السابقة إذا كانت النقدية التي دفعت عند شراء الأراضي 7000 دينار فقط والباقي 3000 دينار سيتم دفعها بعد فترة من الزمن - معنى ذلك أن الأراضي زادت وبالتالي تجعل مدينة بمبلغ 10000 دينار والنقدية نقصت وبالتالي تجعل دائنة بمبلغ 7000 دينار والباقي 3000 دينار يجعل بها حساب الدائنون دائنا (لأنه زيادة التزام) - أي أن مبلغ 10000 دينار جعل مدينا ومبلغ 7000 دينار زائدا مبلغ 3000 دينار جعلت دائنة - وبالتالي مبلغ الطرف المدين يساوي مجموع مبالغ الطرف الدائن . وبما أن كل عملية مالية يجب أن يتساوى طرفيها (طرفي القيد) ، فمعنى ذلك أن مجموع مبالغ الأطراف المدينة يساوي مجموع مبالغ الأطراف الدائنة ، ومما يؤكد ذلك توازن طرفي معادلة الميزانية بعد سلسلة من العمليات المالية خلال الفترة .

تسجيل العمليات المالية في حسابات الأستاذ : (مثال توضيحي)

سنقوم فيما يلي بتوضيح أثر العمليات المالية على الحسابات المختلفة مستخدمين البيانات المتعلقة بالمثال الخاص بشركة الصفاء (أنظر الفصل الأول) . كل عملية سيتم تحليلها تبعا للزيادة والنقص في الأصول والالتزامات ورأس المال ، ثم نتبع طريقة المدين والدائن لإثبات الزيادة أو النقص في الحسابات المتأثرة بالعملية . ولتسهيل تتبع القيد في كل حساب ، وضع رقم العملية أمام كل مبلغ أدخل إلى الجانب المدين أو الدائن للحسابات المختلفة المتأثرة بالعملية . وليعلم الطالب أن رقم العملية استخدم هنا فقط لغرض تتبع وتفهم العمليات وأثرها على حسابات الأستاذ ، ولكن لا تستخدم في التطبيق العملي للمحاسبة .

عملية رقم (1) : تخصيص مبلغ كرأس مال المشروع 25000 دينار

تحليل العملية	القاعدة	طرفي القيد
• حساب النقدية زاد	• الزيادة في الأصل تسجل مدينة	• حساب النقدية - مدين
• حساب رأس المال زاد	• الزيادة في الخصوم تسجل دائنة	• حساب رأس المال - دائن

ح/ النقدية	ح/ رأس المال
(1) 25000	(1) 25000

عملية رقم (2) : شراء قطعة أرض بمبلغ 10000 دينار نقدا

تحليل العملية	القاعدة	طرفي القيد
• حساب الأراضي زاد	• الزيادة في الأصل تسجل مدينة	• حساب الأراضي - مدين
• حساب النقدية نقص	• النقص في الأصول يسجل دائن	• حساب النقدية - دائن

ح/ الأراضي	ح/ النقدية
(2) 10000	(2) 10000
(1) 25000	

عملية رقم (3) : شراء بضاعة بمبلغ 60000 دينار على الحساب :

تحليل العملية	القاعدة	طرفي القيد
• حساب البضاعة زاد	• الزيادة في الأصول تسجل مدينة	• حساب البضاعة - مدين
• حساب الدائنين زاد	• النقص في الخصوم يسجل دائن	• حساب الدائنين - دائن

ح/ البضاعة	ح/ الدائنين
(3) 60000	(3) 60000

عملية رقم (4) : بضاعة تكلفتها 48000 دينار تم بيعها بمبلغ 80000 دينار على الحساب :

الدورة المحاسبية

أ) إثبات تكلفة البضاعة المباعة والنقص في البضاعة

تحليل العملية	القاعدة	طرفي القيد
• حساب تكلفة البضاعة زاد	• الزيادة في المصروفات تسجل مدينة	• حساب تكلفة المبيعات - مدين
• حساب البضاعة نقص	• النقص في البضاعة يسجل دائن	• حساب البضاعة - دائن

حـ / تكلفة البضاعة	حـ / البضاعة
أ (2) 48000	(3) 60000
	أ (4) 48000

ب) إثبات عملية البيع على الحساب

تحليل العملية	القاعدة	طرفي القيد
• حساب المدينين زاد	• الزيادة في الأصول تسجل مدينة	• حساب المدينين - مدين
• حساب المبيعات زاد	• الزيادة في الإيرادات تسجل دائنة	• حساب المبيعات - دائن

حـ / النقدية	حـ / المبيعات
(4) 8000	ب (4) 8000

عملية رقم (5) : تحصيل 70000 دينار نقدا من المدينين سدادا لجزء من رصيدهم :

تحليل العملية	القاعدة	طرفي القيد
• حساب النقدية زاد	• الزيادة في الأصول تسجل مدينة	• حساب النقدية - مدين
• حساب المدينين نقص	• النقص في الأصول يسجل دائن	• حساب المدينين - دائن

حـ / النقدية	حـ / المدينين
(1) 25000	ب (4) 80000
(5) 70000	(5) 70000

عملية رقم (6) : سداد مبلغ 4000 دينار نقداً إلى الدائنين :

تحليل العملية	القاعدة	طرفي القيد
• حساب النقدية نقص	• النقص في الأصول يسجل دائن	• حساب النقدية - دائن
• حساب الدائنين نقص	• النقص في الالتزامات يسجل مدين	• حساب الدائنين - مدين

حـ / النقدية	حـ / الدائنون
(1) 25000	(6) 40000
(5) 70000	(3) 60000
(2) 10000	
(6) 40000	

عملية رقم (7) : دفع مبلغ 4800 دينار نقداً مصروف إيجار :

تحليل العملية	القاعدة	طرفي القيد
• حساب مصروف الإيجار زاد	• الزيادة في المصروفات تسجل مدينة	• حساب مصروف إيجار - مدين
• حساب النقدية نقص	• النقص في الأصول يسجل دائن	• حساب النقدية - دائن

حـ / النقدية	حـ / مصروف الإيجار
(1) 25000	(7) 4800
(5) 70000	
(2) 10000	
(6) 40000	
(7) 4800	

عملية رقم (8) : دفع مبلغ 5200 دينار نقدا مصروفات متنوعة

تحليل العملية	القاعدة	طرفي القيد
• حساب مصروفات متنوعة زاد	• الزيادة في المصروفات تسجل مدينه	• حساب مصروفات متنوعة - مدين
• حساب النقدية نقص	• النقص في الأصول يسجل دائن	• حساب النقدية - دائن

حـ / النقدية	حـ / مصروفات متنوعة
(1) 25000	(8) 5200
(3) 10000	
(5) 70000	
(6) 40000	
(7) 4800	
(8) 5200	

عملية رقم (9) : دفع مرتبات عن الفترة قدرها 18000 دينار نقدا

تحليل العملية	القاعدة	طرفي القيد
• حساب المرتبات زاد	• الزيادة في المصروفات تسجل مدينه	• حساب مصروفات مرتبات - مدين
• حساب النقدية نقص	• النقص في الأصول يسجل دائن	• حساب النقدية - دائن

حـ / النقدية	حـ / المرتبات
(1) 25000	(9) 18000
(3) 10000	
(5) 70000	
(6) 40000	
(7) 4800	
(8) 5200	
(9) 18000	

عملية رقم (10) : سحب صاحب المشروع مبلغ 2000 دينار نقدا لاستعماله الشخصي :

تحليل العملية	القاعدة	طرفي القيد
• حساب المسحوبات زاد	• الزيادة في المسحوبات (نقص	• حساب المسحوبات - مدين
• حساب النقدية نقص	• في رأس المال) مدينة	• حساب النقدية - دائن
	• النقص في الأصول يسجل دائن	

حـ / النقدية	حـ / المسحوبات
(1) 25000	(10) 2000
(5) 70000	
(2) 10000	
(6) 40000	
(7) 4800	
(8) 5200	
(9) 18000	
(10) 20000	

الشكل النموذجي لحساب الأستاذ :

في شرحنا السابق استخدمنا شكل الحساب الذي على هيئة حرف (T) ، وهذا يستخدم في حلول التمارين وشرح العمليات وتأثيرها على حسابات الأستاذ في قاعات الدرس لتوضيح الفكرة للطلاب . ولكن هناك شكل نموذجي لحساب الأستاذ يستخدم عند تصميم السجلات والدفاتر المحاسبية في المشاريع المختلفة حيث يخضع لتسطير خاص وبه عدة خانات تعطي معلومات أكثر عن العملية المسجلة بالحساب مثل المبلغ وهل هو مدين أو دائن وبيان خاص بالعملية والتاريخ ورقم القيد وغيرها من المعلومات التي يحتاجها المشروع وهناك نوعان للشكل النموذجي أحدهما ذو العمودين* والآخر ذو الأربع أعمدة ، وفيما يلي توضيح لهذين النوعين :

* الحساب ذو العمودين به عمود للمبالغ المدينة وعمود للمبالغ الدائنة ، أما الحساب ذو الأربع أعمدة فيقصد به وجود أربعة أعمدة اثنان للمدين والدائن اثنان للرصيد المدين والدائن .

الشكل النموذجي لحساب الأستاذ ذو العمودين

عنوان الحساب							
مدين	رقم الصفحة اليومية	بيان	التاريخ	دائن	رقم الصفحة اليومية	بيان	التاريخ

الشكل النموذجي لحساب الأستاذ ذو الأربع أعمدة

عنوان الحساب						
التاريخ	بيان	رقم صفحة اليومية	مدين	دائن	رصيد	
					مدين	دائن

الشكل النموذجي لدفتر اليومية العامة :

استعرضنا فيما سبق طبيعة العمليات المالية وطريقة تحليلها ومدى تأثيرها على البنود والحسابات المختلفة وكيفية تسجيلها في الجانب المدين وفي الجانب الدائن من الحسابات المتأثرة . إلا أن هذا التسجيل لا يمدنا بالبيانات المتعلقة بالعمليات ، كما لا يفيد

في الحصول على سجل تاريخي لها . ودفتر اليومية العامة هو الدفتر الذي يوفر للمشروع هذه البيانات وغيرها .

ودفتر اليومية العامة هو دفتر القيد اليومي والأصلي للعمليات المالية والذي يسبق التسجيل في حسابات الأستاذ ، ولذلك يعتبر قيد العمليات في دفتر اليومية أول خطوة في الدورة المحاسبية . حيث تثبت العمليات أولا في دفتر اليومية ثم ترحل إلى الحسابات المعنية في دفتر الأستاذ العام .

ولإثبات أي عملية في دفتر اليومية لابد من توافر المستندات المؤيدة لهذه العملية، مثال ذلك فواتير البيع ، وفواتير الشراء ، إيصالات القبض والصكوك وغيرها . وهناك عدة أشكال لليوميات التي يمكن أن يستخدمها المشروع ، وسوف نتطرق إليها في حينها ، أما بالنسبة لليومية العامة فهي تتخذ الشكل التالي :

صفحة رقم _____ اليومية العامة

(1) مدین "منه"	(2) دائن "له"	(3) رقم الحساب	(4) البيان	(6) التاريخ
25000	25000		من حـ/ النقدية لى حـ/ رأس المال تخصيص مبلغ كرأس مال للمشروع (5)	

- وفيما يلي شرح لكيفية القيد في اليومية طبقا للأرقام المبينة في الشكل السابق :
- 1 . خانة المبالغ المدينة : ويوضح في هذه الخامة المبلغ المتعلق بالحساب المدين أو المبالغ المتعلقة بالحسابات المدينة ، لأن طرف القيد المدين ، في بعض الأحيان ، يحتوي على عدة حسابات جعلت مدينة في نفس العملية . وهذه الخانة معنونة بكلمة "مدين" وأحيانا تعنون بكلمة (منه) وهذه تعني جعل الحساب مدينا .
 - 2 . خانة المبالغ الدائنة : يوضع في هذه الخانة المبلغ المتعلق بالحساب الدائن أو المبالغ المتعلقة بالحسابات الدائنة ، لأن طرف القيد الدائن ، في بعض الأحيان ، يحتوي على عدة حسابات جعلت دائنة في نفس العملية . وهذه الخانة معنونة بكلمة "دائن" وأحيانا تعنون بكلمة (له) وهذه تعني جعل الحساب دائنا .
 - 3 . رقم الحساب : يدخل في هذه الخانة رقم حساب الأستاذ أو رقم صفحة الأستاذ الذي تم الترحيل إليه (جعله مدينا أو دائنا) ولا يدخل الرقم في هذه الخانة إلا بعد إتمام عملية الترحيل (سنقوم بشرح عملية الترحيل فيما بعد) .

4. البيان " طرفي القيد " : في هذه الخانة يتم كتابة اسم الحساب الذي جعل مدينا (على أن يكون أقرب إلى جهة اليمين) ، ويسبق اسم الحساب (من حـ/...) وهي تعني (من حساب) ، وكلمة " من " هنا تقصد بها أن الحساب جعل مدينا ولا يقصد بها معناها الحرفي ، ويكتب اسم الحساب على نفس السطر الذي كتب عليه المبلغ في خانة (منه) المدينة . كما يكتب في هذه الخانة اسم الحساب الذي جعل دائنا (على أن يكون أقرب إلى جهة اليسار) ، ويسبق اسم الحساب (إلى حـ/.....) وهي تعني (إلى حساب) ، وكلمة "إلى " هنا يقصد بها أن الحساب جعل دائنا ولا يقصد بها معناها الحرفي . ويكتب اسم الحساب على نفس السطر الذي كتب عليه المبلغ في خانة (له) الدائنة .

ويلاحظ في الشكل السابق أن النقدية جعلت مدينة بمبلغ 25000 دينار وبالتالي وضع المبلغ في خانة (مدين) أو (منه) وكتب الطرف الأول من القيد كما يلي :

25000 من حـ/ النقدية

أي بمعنى آخر أن حساب النقدية جعل مدينا بالمبلغ المذكور .

كما نلاحظ أن رأس المال جعل دائنا بنفس المبلغ وبالتالي وضع المبلغ في خانة (دائن) أو (له) وكتب الطرف الثاني من القيد كما يلي :

25000 إلى حـ/ رأس المال

أي بمعنى آخر أن حساب رأس المال جعل دائنا بالمبلغ المذكور وهذا ما يسمى بالقيد المزدوج في المحاسبة .

5. شرح القيد : عادة ما يكتب شرح مختصر للعملية التي تمت وسجلت وذلك تحت طرفي القيد الذي سجل في اليومية كما هو مبين في الشكل .

6. التاريخ : تتم كتابة تاريخ تسجيل العملية (القيد) باليوم والشهر والسنة في خانة التاريخ ، ويجب أن تسجل العمليات في دفتر اليومية حال حدوثها أولاً بأول ومن هنا أتت التسمية (أي يوم بيوم) . ولا داعي لكتاب الشهر والسنة في كل قيد يثبت بالدفاتر حيث يكفي بكتابة تاريخ اليوم فقط ويستثنى من ذلك عند البدء في صفحة جديدة من اليومية ، حيث يذكر اليوم والشهر أو عند البدء في سنة جديدة حيث يكتب اليوم والشهر والسنة.

الترحيل :

بعد تسجيل العمليات في دفتر اليومية العامة تأتي الخطوة الثانية في الدورة المحاسبية وهي "الترحيل" وهي عبارة عن ترحيل (نقل) طرفي القيد المحاسبي إلى

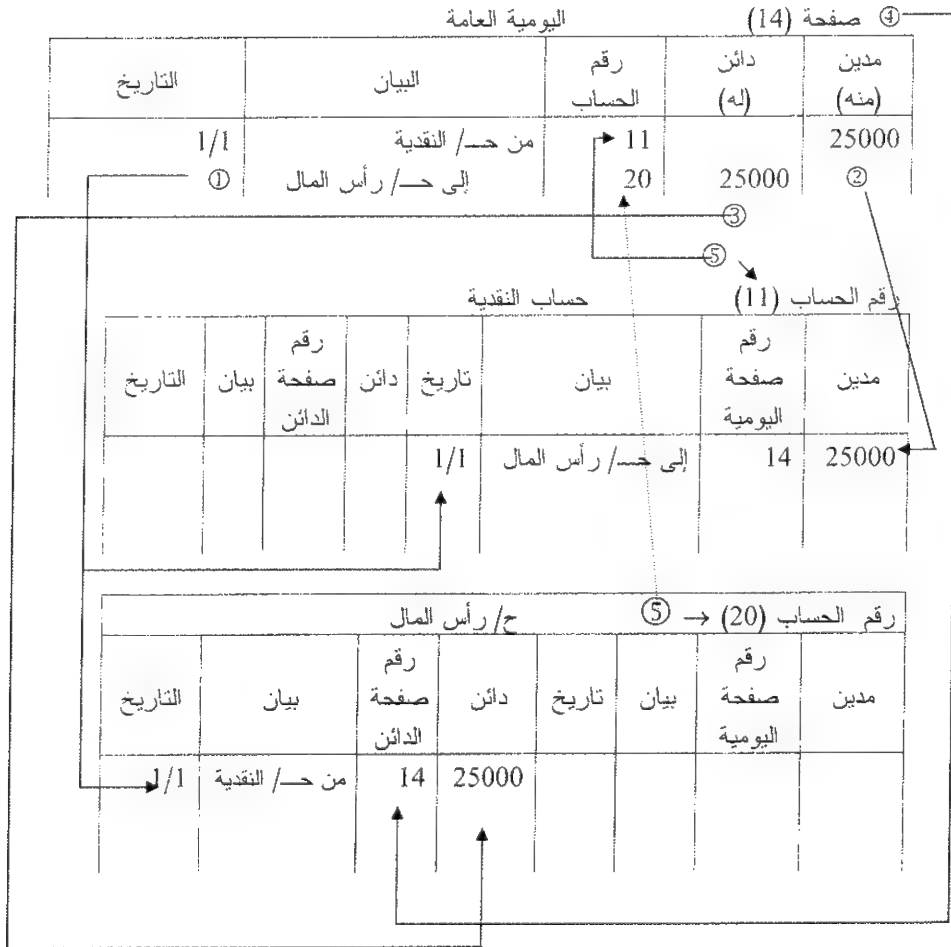
الحسابات المعنية ، وكما أشرنا سابقا أنه لا بد من فتح حساب لكل بند (عنصر) وذلك لبيان التغيرات التي حدثت عليه من جراء العمليات المختلفة (زيادة ونقصا) وكذلك لبيان الرصيد النهائي للحساب المعني بعد العمليات التي رحلت إليه . فالمبالغ المدينة ترحل إلى الجانب المدين من الحسابات المتأثرة والمبالغ الدائنة ترحل إلى الجانب الدائن من الحسابات المتأثرة .

وتتم عملية الترحيل حسب الخطوات التالية :

- 1 . إدخال تاريخ سجل العملية في خانة التاريخ في الحساب المعني .
- 2 . إدخال القيمة المدينة في الجانب المدين من الحساب المعني .
- 3 . إدخال القيمة الدائنة في الجانب الدائن من الحساب المعني .
- 4 . إدخال رقم صفحة اليومية في الخانة المخصصة لذلك الحساب المعني .
- 5 . إدخال أرقام الحسابات المعنية في الخانة المخصصة لذلك في اليومية العامة - كل رقم أمام طرف القيد الخاص به ، وهذا دليل على ترحيل القيد إلى حساب الأستاذ الخاص به .

والشكل (2-8) يوضح عملية الترحيل ، ويلاحظ أن الطرف المدين من القيد قد رحل إلى حساب النقدية والطرف الدائن من القيد قد رحل إلى حساب رأس المال ، ويمكن تتبع الأسهم بالشكل لمعرفة وفهم إتمام عملية الترحيل .

شكل (8-2)
إتمام عملية الترحيل

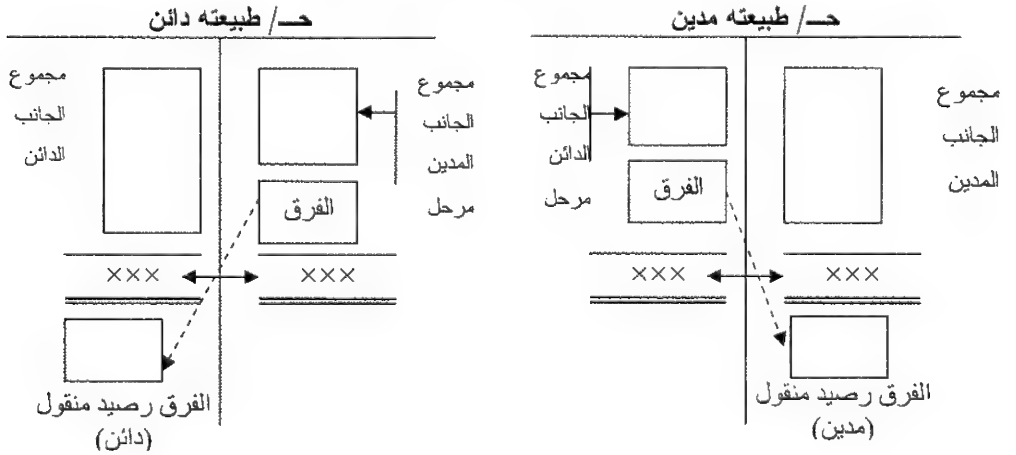


الترصيد :

تطلق كلمة ترصيد على عملية إيجاد رصيد أي حساب بعد إدخال عدة عمليات في جانبيه المدين والدائن أو أحدهما وهي تمثل ثالث خطوة في الدورة المحاسبية ، وأي حساب طبيعته مدين يظهر رصيده في الجانب المدين ، وأي حساب طبيعته دائن يظهر رصيده في الجانب الدائن ويتم عملية الترصيد كما يلي :

أ (ترصيد الحساب ذو العمودين : لشرح كيفية إتمام عملية الترصيد ، سنقوم باستخدام الحساب الذي على شكل حرف (T) وذلك لبساطته وسهولته في تفهم عملية الترصيد وعملية الترصيد تمر بالخطوات التالية :

- 1 . تجميع المبالغ الواردة في الجانب المدين من الحساب .
 - 2 . تجمع المبالغ الواردة في الجانب الدائن من الحساب .
 - 3 . يوضع المجموع الأكبر كمجموع للجانبين .
 - 4 . يتم المقارنة بين مجموع الجانبين وذلك لإيجاد الفرق (الرصيد) .
 - 5 . يوضع الفرق في نهاية المبالغ ذات المجموع الأقل كمتم حسابي (رصيد مرحل) .
 - 6 . يوضع الفرق بين ذلك تحت مجموع الجانب الأكبر (رصيد مقبول) .
- والرسم التخطيطي التالي يوضح عملية الترصيد :



الدورة المحاسبية

وباستخدام الأرقام وإتباع الخطوات السابقة للترصيد سنقوم بترصيد حساب طبيعته مدين وآخر طبيعته دائن وذلك كما يلي :

له	ح/ النقدية	منه
	10000	25000
80000	40000	70000
	4800	
	5200	
	18000	
	2000	
رصيد مرحل		ملاحظة : المجموع
(الفرق - المتمم الحسابي) ← 15000		الاكبر يوضع في
		الجانبين
مجموع الجانب الأكبر	95000	95000
	رصيد منقول (مدين) 15000	

وبإتباع الخطوات السابق الإشارة إليها نلاحظ ما يلي :

- 1 . حاصل جمع المبالغ الواردة في الجانب المدين 95000 دينار .
- 2 . حاصل جمع المبالغ الواردة في الجانب الدائن 80000 دينار .
- 3 . وضع المجموع الأكبر (95000 دينار) كمجموع للجانبين .
- 4 . بالمقارنة بين مجموع الجانبين نجد أن الفرق 15000 دينار ، أو بمعنى آخر توجد الفرق بين إجمالي الطرف المدين 95000 دينار وإجمالي المبالغ الواردة في الجانب الدائن " الأقل " وهو المتمم الحسابي وقدره 15000 دينار .
- 5 . يوضع الفرق (الرصيد) في الجانب الدائن (كما هو مبين بالحساب السابق) ويسمى رصيد مرحل .
- 6 . يتم نقل هذا الرصيد إلى الجانب المدين (تحت الإجمالي) ويسمى رصيد منقول .

وفيما يلي نوضح ترصيد حساب طبيعته دائن :

له	حـ / الدائنون	منه
	60000	40000
140000	80000	95000
		50000
		متمم ← رصيد مرحل
	<u>140000</u>	<u>140000</u>
← رصيد منقول	50000	
"دائن"		

- 1 . حاصل جمع الجانب المدين 90000 دينار .
- 2 . حاصل جمع الجانب الدائن 140000 دينار .
- 3 . وضع المجموع الأكبر (140000 دينار) كمجموع الجانبين .
- 4 . بالمقارنة بين مجموع الجانب المدين ومجموع الجانب الدائن نجد أن الفرق بينهما 50000 دينار ، ومن جهة أخرى هذا الرصيد هو المتمم الحساب لإجمالي مبالغ الجانب المدين حتى يكون المجموع 140000 دينار .
- 5 . يوضع الرصيد في الجانب المدين كما هو مبين ويسمى رصيد مرحل .
- 6 . يتم نقل هذا الرصيد إلى الجانب الدائن (تحت الإجمالي) ويسمى رصيد منقول.

(ب) ترصيد الحساب ذو الأربعة أعمدة : ترصيد مثل هذا الحساب تعتبر عملية سهلة ومبسطة وذلك لإمكانية معرفة الرصيد بعد إدخال (ترحيل) كل عملية ، وقد ابتكر شكل هذا الحساب ليمشى مع الآلات المحاسبية والحاسبات الإلكترونية . وفيما يلي توضيح لعملية الترخيد باستخدام حساب النقدية السابق الإشارة إليه :

حـ/ النقدية

التاريخ	بيان	مدین	دائن	رصيد	
				مدین	دائن
	عملية رقم (1)	25000		25000	
	عملية رقم (2)		10000	15000	
	عملية رقم (5)	70000		85000	
	عملية رقم (6)		40000	45000	
	عملية رقم (7)		4800	40200	
	عملية رقم (8)		5200	35000	
	عملية رقم (9)		18000	17000	
	عملية رقم (10)		2000	15000 ←	الرصيد النهائي

لاحظ أن نتيجة العملية (1) جعل الحساب مدینا بمبلغ 25000 دينار وبالتالي كان الرصيد 25000 دينار (مدین) . بعد العملية الثانية ، والتي جعلت الحساب دائننا بمبلغ 10000 دينار ، أصبح الرصيد 15000 دينار (مدین) ، والعملية (5) جعلت الحساب مدین بمبلغ 70000 دينار مما أدى إلى زيادة الرصيد إلى 85000 دينار ، وهكذا . ومن ذلك نرى أن الرصيد المدین يزيد بالمبالغ المدینة المرحلة للحساب وينقص بالمبالغ الدائنة المرحلة للحساب . وفي نهاية العمليات نجد أن الرصيد أصبح 15000 دينار (مدین) والخلاصة أنه إذا كان الحساب طبيعته مدین ، فإن أي مبالغ ترحل إلى الجانب المدین للحساب تزيد من رصيده وأي مبالغ ترحل إلى الجانب الدائن للحساب تنقص من رصيده. وللطالب اختيار الطريقة التي تناسبه في عملية الترسيد للحسابات .

إعداد ميزان المراجعة :

تعتبر عملية إعداد ميزان المراجعة الخطوة الرابعة في الدورة المحاسبية ، ويفضل إعداد ميزان المراجعة بصفة دورية وذلك للتحقق من تساوي إجمالي أرصدة الحسابات المدینة مع إجمالي أرصدة الحسابات الدائنة . ويعتبر ميزان المراجعة الخطوة التمهيدية لإعداد القوائم المالية للمشروع (الميزانية وقائمة الدخل) وقبل إعداد ميزان المراجعة يجب أن نقوم باحتساب أرصدة الحسابات المختلفة "عملية الترسيد" بإحدى الطريقتين السابق الإشارة إليهما (ترصيد حساب ذو عمودين وترصيد حساب ذو أربع أعمدة) ، ثم بعد ذلك توضع الأرصدة المدینة في جانب والأرصدة الدائنة في جانب آخر

(جانب مدين وجانب دائن) مع بيان أسماء الحسابات ، بحيث يكون كل اسم حساب أمام الرصيد الخاص به سواء مدين أو دائن . ثم تجمع الأرصدة المدينة (الجانب المدين للميزان) والأرصدة الدائنة (الجانب الدائن للميزان) ، إذا لم تكن هناك أخطاء في التسجيل أو الترسيد أو الترحيل فإن جانبي الميزان يجب أن يتساويان أي يتوازنان ومن هنا أتت التسمية " ميزان " ويمكن تعريف ميزان المراجعة بأنه قائمة بأسماء الحسابات وأرصدها الظاهرة بها في نهاية الفترة المحاسبية ، ويحتوي على خانتين خانة للأرصدة المدينة وخانة للأرصدة الدائنة .

وسنناقش إعداد ميزان المراجعة وأنواعه فيما بعد .

مثال توضيحي شامل :

في هذا المثال سنقول باتباع خطوات الدورة المحاسبية التي ذكرت حتى الآن ، ألا وهي :

- 1 . القيد في اليومية - إثبات العمليات المختلفة في اليومية .
 - 2 . الترحيل إلى حسابات الأستاذ - ترحيل طرفي كل قيد إلى الحسابات المتعلقة بها.
 - 3 . الترسيد - احتساب رصيد كل حساب في دفتر الأستاذ العام .
 - 4 . إعداد ميزان المراجعة .
- أ (ميزان المراجعة بالأرصدة .
- ب (ميزان المراجعة بالمجاميع .
- وخلال شرح المثال سنركز على الآتي :
- أ (تحديد نوعية البند الذي تأثر بالعملية - هل هو أصل ؟ أو التزام ؟ أو رأس مال ؟ أو مصروف ؟ أو إيراد ؟
- ب (تحديد ما إذا كانت العملية أثرت في البند بالزيادة أو بالنقص .
- ج (تحديد ما إذا كان تأثير العملية على بند معين يسجل كمدين أو دائن .
- بعد تحليل كل عملية طبقا لما ذكر أعلاه ، يتم إثبات القيد المحاسبي في اليومية العامة ثم الترحيل إلى حسابات الأستاذ المختلفة تمهيدا لإعداد ميزان المراجعة .

2 أكتوبر : كان أحدهم يقوم بأعمال الطباعة في منزله وذلك في وقت فراغه ، ولكنه قرر في هذا التاريخ فتح محل للطباعة تحت اسم دار الطباعة الحديثة . وكانت أرصدة بعض الحسابات من عمله القديم والتي قرر تخصيصها (نقلها) للمحل الجديد كرأس مال ، ما يلي :

نقدية 1100 دينار ، مدينون 600 دينار ، مواد ومهمات 400 دينار ، آلات طباعة 4200 دينار .

التحليل : الأربع بنود المذكورة تمثل أصول المشروع الجديد ، وبالتالي رأس مال المحلل هو مجموع أرصدة هذه الأصول (6300 دينار) ولذلك تجعل حسابات هذه الأصول مدينة (زيادة أصول) ويجعل حساب رأس المال دائننا (زيادة في الخصوم) .

مدین (منه)	دائن (له)	رقم حساب الأستاذ	(4) البيان	التاريخ
1100		11	من مذكورين حـ/ النقدية	10/2
600		12	حـ/ المدينين	
400		13	حـ/ المواد والمهمات	
4200		14	حـ/ آلات طباعة	
	6300		حـ/ رأس المال	

2 أكتوبر : دفع إيجار المحل عن الشهر قيمته 600 دينار نقدا
التحليل : هذا يعتبر زيادة في بند المصروفات وبالتالي يجعل حساب مصروف الإيجار مدينا . كما يعتبر نقص في بند النقدية وبالتالي جعل حساب النقدية دائننا .

600		51	من حـ/ مصروف إيجار	10/2
	600	11	إلى حـ/ النقدية	

3 أكتوبر : شراء آلات طباعة جديدة تكلفتها 1800 دينار من شركة المطابع المحدودة على أن يتم الدفع لاحقا (على الحساب) بالأجل .
التحليل : زيادة بند الأصول متمثل في آلات الطباعة ، وبالتالي يجعل حساب الآلات مدينا بالقيمة ، كما زادت الالتزامات (لأن العملية تمت على الحساب) بالتالي يجعل حساب الدائنون دائننا بنفس القيمة .

1800		14	من حـ/ الآلات	10/3
	1800	21	إلى حـ/ الدائنون	

4 أكتوبر : تحصيل مبلغ 525 دينار نقدا من المدينين سدادا لجزء من رصيد حسابهم.

التحليل: زيادة في بند الأصول متمثلة في زيادة النقدية (استلام نقدية) ولذلك يجعل حساب النقدية مدينا بالقيمة . أما الطرف الثاني من القيد يعكس النقص الذي حدث في الأصول وذلك لنقص رصيد المدينين بفعل تسديدهم جزء منه ، وبالتالي يجعل حساب المدينين دائنا بنفس القيمة .

10/4	من حـ/ النقدية	11		525
	إلى حـ/ المدينين	12	525	

6 أكتوبر : دفع مبلغ 38 دينار نقدا ثمن نشر إعلان عن المحل في الجريدة .
التحليل: زيادة في بند المصروفات وبالتالي يجعل حساب مصروف الإعلان مدينا بالقيمة، كما أن بند النقدية نقص بفعل دفع النقدية ولذا يجعل حساب النقدية دائنا بنفس القيمة.

10/6	من حـ/ مصروف إعلان	52		38
	إلى حـ/ النقدية	11	38	

10 أكتوبر : دفع مبلغ 400 دينار نقدا إلى شركة المطابع المحدودة سداداً لجزء من رصيد حسابهم .

التحليل: هذه العملية تؤدي إلى تخفيض الالتزامات متمثلة في الدائنين وبالتالي يجعل حساب الدائنين مدينا بالقيمة أما الأصول فقد نقصت متمثلة في نقص رصيد النقدية ولذا يجعل حساب النقدية دائنا بنفس القيمة .

10/10	من حـ/ الدائنين	21		400
	إلى حـ/ النقدية	11	400	

13 أكتوبر: دفع مرتبات المساعدين عن النصف الأول من الشهر وقدرها 320 دينار .
التحليل: نفس الشرح الخاص بمصروف الإعلان

10/13	من حـ/ مصروف مرتبات	55		320
	إلى حـ/ النقدية	11	320	

16 أكتوبر: تحصيل مبلغ 960 دينار كإيراد بيع مطبوعات .
التحليل: رصيد النقدية زاد ، وبالتالي يجعل حساب النقدية مدينا بالقيمة . كما أن الإيرادات زادت ، وبالتالي يجعل حساب الإيرادات دائنا بنفس القيمة .

الدورة المحاسبية

10/16	من حـ/ النقدية	11		960
	إلى حـ/ الإيرادات	41	960	

20 أكتوبر: دفع مبلغ 350 دينار نقدا لشراء مواد ومهمات .
التحليل: الأصول زادت متمثلة في المواد والمهمات ولذا يجعل حساب مواد ومهمات مدينا بالقيمة ومن جهة أخرى نجد أن الأصول قد نقصت متمثلة في نقص رصيد النقدية ،
ولذلك يجعل حساب النقدية دائن .

10/20	من حـ/ مواد ومهمات	13		350
	إلى حـ/ النقدية	11	350	

27 أكتوبر : دفع مرتبات المساعدين عن النصف الأخير من الشهر وقدرها 320 دينار .
التحليل: نفس الشرح الخاص بمصروف الإعلان

10/27	من حـ/ مصروف المرتبات	55		320
	إلى حـ/ النقدية	11	320	

31 أكتوبر : دفع مبلغ 20 دينار نقدا مصاريف هاتف حسب الفاتورة
التحليل: نفس الشرح الخاص بمصروف الإعلان

10/31	من حـ/ مصروف هاتف	53		20
	إلى حـ/ النقدية	11	20	

31 أكتوبر : دفع مبلغ 45 دينار نقدا سدادا لفاتورة نور ومياه
التحليل: نفس الشرح الخاص بمصروف الإعلان

10/31	من حـ/ مصروف نور ومياه	54		45
	إلى حـ/ النقدية	11	45	

31 أكتوبر : تحصيل مبلغ 1070 دينارا نقدا كإيراد بيع مطبوعات
التحليل: نفس الشرح الخاص بعملية تحصيل الإيراد يوم 10/16

10/31	من حـ/ النقدية	11		1070
	إلى حـ/ الإيرادات	41	1070	

10/16	من حـ/ النقدية	11		960
	إلى حـ/ الإيرادات	41	960	

20 أكتوبر: دفع مبلغ 350 دينار نقدا لشراء مواد ومهمات .
التحليل: الأصول زادت متمثلة في المواد والمهمات ولذا يجعل حساب مواد ومهمات مدينا
بالقيمة ومن جهة أخرى نجد أن الأصول قد نقصت متمثلة في نقص رصيد النقدية ،
ولذلك يجعل حساب النقدية دائن .

10/20	من حـ/ مواد ومهمات	13		350
	إلى حـ/ النقدية	11	350	

27 أكتوبر : دفع مرتبات المساعدين عن النصف الأخير من الشهر وقدرها 320 دينار .
التحليل: نفس الشرح الخاص بمصروف الإعلان

10/27	من حـ/ مصروف المرتبات	55		320
	إلى حـ/ النقدية	11	320	

31 أكتوبر : دفع مبلغ 20 دينار نقدا مصاريف هاتف حسب الفاتورة
التحليل: نفس الشرح الخاص بمصروف الإعلان

10/31	من حـ/ مصروف هاتف	53		20
	إلى حـ/ النقدية	11	20	

31 أكتوبر : دفع مبلغ 45 دينار نقدا سدادا لفاتورة نور ومياه
التحليل: نفس الشرح الخاص بمصروف الإعلان

10/31	من حـ/ مصروف نور ومياه	54		45
	إلى حـ/ النقدية	11	45	

31 أكتوبر : تحصيل مبلغ 1070 دينار نقدا كإيراد بيع مطبوعات

التحليل: نفس الشرح الخاص بعملية تحصيل الإيراد يوم 10/16

10/31	من حـ/ النقدية	11		1070
	إلى حـ/ الإيرادات	41	1070	

31 أكتوبر : كان إجمالي المبيعات على الحساب (إيراد تحقق ولكنه لم يستلم بعد) مبلغ 510 دينار في نهاية الشهر .

التحليل: الأصول زادت متمثلة في زيادة رصيدا المدينين (بيع على الحساب) وبالتالي يجعل حساب المدينين مدينا بالقيمة . ومن جهة أخرى فإن الإيرادات زادت وبالتالي يجعل حساب الإيرادات دائن بنفس القيمة .

10/31	من حـ/ المدينين	12		510
	إلى حـ/ الإيرادات	41	510	

31 أكتوبر : بلغ إجمالي المسحوبات النقدية من قبل صاحب المحل لاستعماله الشخصي مبلغ 500 دينار .

التحليل: المسحوبات تعامل من ناحية القيد المحاسبي مثل المصروفات . وبالتالي عند زيادة المسحوبات يجعل حساب المسحوبات مدينا ، أما النقص في رصيد النقدية بفعل المسحوبات فيؤدي إلى جعل حساب النقدية دائنا بنفس القيمة .

10/31	من حـ/ المسحوبات	32		500
	إلى حـ/ النقدية	11	500	

بعد ترحيل كل القيود الخاصة بالشهر والمثبتة في دفتر اليومية ، ستبدو حسابات الأستاذ كما هي موضحة أدناه . إن تتبع كل قيد من اليومية إلى الحسابات سيعطي فكرة واضحة لعملية الترحيل . لاحظ أن في الحياة العملية يظهر كل حساب في صفحة مستقلة في دفتر الأستاذ العام ، وقد يحتاج حساب معين إلى أكثر من صفحة في حالة الحسابات كثيرة الحركة ، أي التي تحدث بها عمليات كثيرة تؤثر في جانبيها المدين والدائن.

رقم (11)		حـ/ النقدية		بيان	التاريخ
رصيد		دائن	مدین		
دائن	مدین				
	1100		1100	رصيد أول الشهر	10.2
	500	600		مصروف إيجار	10.2
	1025		525	تحصيل من مدينين	10.4
	987	38		مصروف إعلان	10.6
	587	400		سداد للدائنين	10.10
	267	320		مصروف مرتبات	10.13
	1227		960	إيراد مبيعات	10.16
	877	350		شراء مواد ومهمات	10.20
	557	320		مصروف مرتبات	10.27
	537	20		مصروف هاتف	10.31
	492	45		مصروف نور ومياه	10.31
	1562		1070	إيراد مبيعات	10.31
رصيد آخر الشهر	1062	500		مسحوبات نقدية	10.31

رقم (12)		حـ/ المدينون		بيان	التاريخ	
رصيد		دائن	مدين			
دائن	مدين					
	600	525	600	رصيد أول الشهر	10.2	
	75				تحصيلات من المدينين	10.4
	585			510	مبيعات على الحساب	10.3

رقم (13)		حـ/ مواد ومهمات			
رصيد		دائن	مدين	بيان	التاريخ
دائن	مدين				
	400		400	رصيد أول الشهر	10.2
	750		350	شراء مواد ومهمات	10.20

الدورة المحاسبية

حـ/ الإيجار رقم (51)

التاريخ	بيان	مدين	دائن	رصيد	
				مدين	دائن
10.2	دفع إيجار نقدا	600		600	

حـ/ الآلات رقم (14)

التاريخ	بيان	مدين	دائن	رصيد	
				مدين	دائن
10.2	رصيد أول الشهر	4200		4200	
10.3	شراء آلات جديدة	1800		6000	

حـ/ الدائنين رقم (21)

التاريخ	بيان	مدين	دائن	رصيد	
				مدين	دائن
10.3	شراء آلات على الحساب		1800		1800
10.10	سداد جزء من الرصيد المطلوب	400			1400

حـ/ رأس المال رقم (31)

التاريخ	بيان	مدين	دائن	رصيد	
				مدين	دائن
10.2	تخصيص أصول للمشروع كرأس مال		6300		6300

حـ/ المسحوبات رقم (32)

التاريخ	بيان	مدين	دائن	رصيد	
				مدين	دائن
10.31	مسحوبات نقدية	500		500	

حـ/ الإيرادات "المبيعات" رقم (41)

التاريخ	بيان	مدين	دائن	رصيد	
				مدين	دائن
10.6	مبيعات نقدية		960		960
10.31	مبيعات نقدية		1070		2030
10.31	مبيعات على الحساب		510		2540

حـ/ مصروف مرتبات رقم (55)

التاريخ	بيان	مدين	دائن	رصيد	
				مدين	دائن
10.13	دفع مرتبات نقدا	320		320	
27.10	دفع مرتبات نقدا	320		640	

حـ/ مصروف إعلان رقم (52)

التاريخ	بيان	مدين	دائن	رصيد	
				مدين	دائن
10.6	دفع مصارف إعلان نقدا	38		38	

حـ/ مصروف هاتف رقم (53)

التاريخ	بيان	مدين	دائن	رصيد	
				مدين	دائن
10.31	دفع مصاريف هاتف نقدا	20		20	

حـ/ مصروف نور ومياه رقم (54)				
التاريخ	بيان	مدين	دائن	رصيد
		مدين	دائن	
10.31	دفع مصاريف نور ومياه	45		45

وبعد ترحيل القيود إلى حسابات الأستاذ المعدة على طريقة الأربع خانات والتي توضح الجانب المدين والجانب الدائن وكذلك خانة الرصيد بعد كل عملية وما إذا كان مدينا أو دائنا ، نلاحظ أن الرصيد في نهاية الشهر يظهر في نهاية السطر الأخير للحساب في عمودي الرصيد (سواء مدين أو دائن) . وبالتالي نستطيع الآن إعداد ميزان المراجعة، ولكن لتأكيد فكرة الترسيد لدى الطالب سنقوم بعرض الحسابات مرة أخرى ولكن هذه المرة على طريقة العمودين (شكل حرف T) (أولا ثم نقوم بعد ذلك بإعداد ميزان المراجعة .

منه	حـ/ النقدية	له
1100	إلى حـ/ رأس المال	600
525	إلى حـ/ المدينين	38
960	إلى حـ/ الإيرادات	400
1070	إلى حـ/ الإيرادات	320
		350
		320
		20
		45
		500
		1062
		3655
1062	رصيد منقول	

منه	حـ/ المدينون	له
600 إلى حـ/ رأس المال	525 من حـ/ النقدية	
510 إلى حـ/ الإيرادات		
	585 رصيد مرحل	
1110	1110	
585 رصيد منقول		
منه	حـ/ مواد ومهمات	له
400 إلى حـ/ رأس المال		
350 إلى حـ/ النقدية		
	750 رصيد مرحل	
750	750	
750 رصيد منقول		
منه	حـ/ مصروف الإيجار	له
600 إلى حـ/ النقدية		
	600 رصيد مرحل	
600	600	
600 رصيد منقول		
منه	حـ/ الآلات	له
4200 إلى حـ/ رأس المال		
1800 إلى حـ/ الدائنين		
	6000 رصيد مرحل	
6000	6000	
6000 رصيد منقول		

الدورة المحاسبية

منه	حـ/ الدائنين	له
400 إلى حـ/ النقدية	1800 من حـ/ الآلات	
1400 رصيد مرحل		
	1800	
	1800	
1800	1400 رصيد منقول	

منه	حـ/ رأس المال	له
6300 رصيد مرحل	6300 من مذكورين*	
6300	6300	
6300	6300 رصيد منقول	

منه	حـ/ الإيرادات	له
2540 رصيد مرحل	960 من حـ/ النقدية	
	1070 من حـ/ النقدية	
	510 من حـ/ المدينين	
2540	2540	
2540	2540 رصيد منقول	

منه	حـ/ المسحوبات	له
500 إلى حـ/ النقدية		
500 رصيد مرحل	500	
	500	
500 رصيد منقول		

* لأن طرف القيد المدين يحتوي على عدة حسابات . أنظر القيد الأول في تاريخ 2 أكتوبر أعلاه

الدورة المحاسبية

منه	حـ/ مصروف المرتبات	له
320	إلى حـ/ النقدية	
320	إلى حـ/ النقدية	
		رصيد مرحل 640
		640
640		
640	رصيد منقول	

منه	حـ/ مصروف الإعلان	له
38	إلى حـ/ النقدية	
		رصيد مرحل 38
		38
38		
38	رصيد منقول	

منه	حـ/ مصروف الهاتف	له
20	إلى حـ/ النقدية	
		رصيد مرحل 20
		20
20		
20	رصيد منقول	

منه	حـ/ مصروف نور ومياه	له
45	إلى حـ/ النقدية	
		رصيد مرحل 45
		45
45		
45	رصيد منقول	

وتظهر موازين المراجعة كالتالي :

أ (ميزان المراجعة بالأرصدة (شكل (2-9) :
لاحظ أن هذا الميزان احتوى على الأرصدة المدينة والدائنة للحسابات المختلفة-
أي أن هذا الميزان تم إعداده بعد احتساب الرصيد في كل حساب من الحسابات المستخدمة
بالمحل .

ب) ميزان المراجعة بالمجاميع [شكل (2-10)]
لاحظ أن هذا الميزان احتوى على مجاميع الجانب المدين والجانب الدائن لكل
حساب - أي ليس الرصيد - كما يلاحظ أن بعض الحسابات لها مبالغ في الجانب المدين
والجانب الدائن ، وبعض الحسابات لها مبالغ في الجانب المدين فقط ، والبعض الآخر لها
مبالغ في الجانب الدائن فقط .

شكل (2-9)
دار الطباعة الحديثة
ميزان المراجعة بالأرصدة
في 2009/10/31

اسم الحساب	أرصدة مدينة	أرصدة دائن
نقدية	1062	
مدينون	585	
مواد ومهمات	750	
آلات طباعة	6000	
دائنون		1400
رأس المال		6300
مسحوبات	500	
إيرادات " مبيعات "		2540
مصرف الإيجار	600	
مصرف الإعلان	38	
مصرف هاتف	20	
مصرف نور ومياه	45	
مصرف المرتبات	640	
	10240	10240

شكل (2-10)
دار الطباعة الحديث
ميزان مراجعة بالمجاميع
في 2009/12/31

أرصدة مدينة	أرصدة دائن	اسم الحساب
3655	2593	نقدية
1110	525	مدينون
750	--	مواد ومهمات
6000	--	آلات طباعة
400	1800	دائنون
--	6300	رأس المال
500	--	مسحوبات
--	2540	إيرادات " مبيعات "
600	--	مصرف الإيجار
38	--	مصرف الإعلان
20	--	مصرف هاتف
45	--	مصرف نور ومياه
640	--	مصرف المرتبات
13758	13758	

ميزان المراجعة ودرجة التأكد :

أن ميزان المراجعة لا يعطي درجة تأكد كاملة بخصوص صحة ودقة حسابات الأستاذ المختلفة . فهو يشير فقط إلى أن الجانب المدين يتوازن مع الجانب الدائن ، أي أن جميع الأرصدة المدينة . تساوي في مجموع جميع الأرصدة الدائنة . وهذه الأخيرة تعتبر مهمة في نظر المحاسب لأن هناك أخطاء تحدث والتي قد تؤثر في توازن جانبي ميزان المراجعة . وفي حالة عدم توازن جانبي ميزان المراجعة فهذا يمكن أن يكون السبب أحد أو بعض مما يأتي :

- 1 . أخطاء في إعداد ميزان المراجعة ، مثال ذلك :
 - أ) خطأ في تجميع أحد الجانبين من الميزان أو كليهما .
 - ب) خطأ في نقل رصيد حساب معين إلى الميزان كأن ينقل مبلغ 996 بدلاً من 699 .
 - ج) إدخال رصيد حساب مدين في الجانب الدائن من الميزان أو العكس .
 - د) السهو عن نقل رصيد حساب معين إلى الميزان سواء كان مديناً أو دائناً.
- 2 . أخطاء في تحديد رصيد الحسابات ، مثال ذلك :
 - أ) الخطأ في ترصيد حساب معين أو بعض الحسابات .
 - ب) إدخال رصيد في الجانب الخطأ من حساب معين .
- 3 . أخطاء في الترحيل إلى حسابات الأستاذ ، مثال ذلك :
 - أ) مبلغ به خطأ رُحِلَ إلى الحساب الخاص به .
 - ب) مبلغ مدين رُحِلَ إلى الجانب الدائن من حساب معين أو العكس .
 - ج) السهو عن ترحيل أحد طرفي القيد (مدين أو دائن) إلى الحساب الخاص به .

وهناك أخطاء لا تؤثر في توازن الميزان حيث قد يتساوى الجانبان بالميزان رغم وجود أخطاء ، ولهذا يمكن القول بأن توازن جانبي ميزان المراجعة لا يعني بالضرورة عدم وجود أخطاء ومن بين هذه الأخطاء ما يلي :

- أ) السهو عن تسجيل عملية في دفتر اليومية بالكامل .
- ب) السهو عن ترحيل عملية إلى دفتر الأستاذ بالكامل "طرفي القيد"
- ج) إثبات نفس الخطأ في الجانب المدين أو الدائن عند ترحيل القيد للحسابات .
- د) ترحيل نفس العملية مرتين إلى الحسابات المتأثرة .
- هـ) ترحيل أحد طرفي القيد إلى الجانب الصحيح ولكن للحساب الخطأ .

أسئلة وتدريبات

- 1.2 عرف الحساب وبين الهدف الأساسي للحساب ؟
- 2.2 هل صحيح أن العمليات التي تعتبر في صالح الشركة تسجل في الجانب الدائن والعمليات التي تعتبر في غير صالح الشركة تسجل في الجانب المدين ؟ أشرح .
- 3.2 في أبسط صورة يتكون الحساب من ثلاثة أجزاء رئيسية ما هي هذه الأجزاء ؟
- 4.2 ما الفرق بين حساب الأستاذ ودفتر الأستاذ العام ؟
- 5.2 هل مصطلح " مدين " يعني الزيادة ومصطلح " دائن " يعني النقص في جميع الأحوال ؟ أشرح .
- 6.2 ما هو الغرض من إعداد ميزان المراجعة ؟
- 7.2 عرف ما يلي :
 - 1 . اليومية العامة
 - 2 . الحساب
 - 3 . ميزان المراجعة
- 8.2 ما الفرق بين ميزان المراجعة بالمجاميع وميزان المراجعة بالأرصدة ؟
- 9.2 أشرح المقصود من :
 - أ (التسجيل في اليومية ب) الترحيل
 - ج (الترسيد
- 10.2 أذكر خطوات الترحيل إلى الحسابات .
- 11.2 أذكر خطوات ترصيد حساب ذو أربع أعمدة .
- 12.2 أذكر خطوات ترصيد حساب ذو عمودين .
- 13.2 أذكر الأخطاء التي قد تحدث عند إعداد ميزان المراجعة وتؤدي إلى عدم توازنه .
- 14.2 أذكر الأخطاء التي قد تحدث عند تحديد رصيد الحسابات وتؤدي إلى عدم توازن الميزان .
- 15.2 أذكر الأخطاء التي قد تحدث عند الترحيل إلى الحسابات وتؤدي إلى عدم توازن الميزان .
- 16.2 أذكر الأخطاء التي لا تؤدي إلى عدم توازن الميزان .
- 17.2 أكمل :
 - أ (الزيادة في جميع حسابات الأصول تجعل
 - ب (الزيادة في جميع حسابات الخصوم تجعل
 - ج (الزيادة في جميع حسابات رأس المال تجعل
 - د (الزيادة في جميع حسابات المصروفات تجعل

18.2) عين الجانب الذي يتأثر للحسابات المبينة في الجدول التالي وذلك بوضع إشارة (✓) في المكان المناسب :

مدين	دائن
	زيادة في حساب رأس المال
	نقص في حساب النقدية
	زيادة في حساب الدائنين
	زيادة في حساب مصروف الإيجار
	زيادة في حساب الآلات والمعدات
	زيادة في حساب الإيرادات
	نقص في حساب رأس المال بسبب المسحوبات

19.2) لكل عملية من العمليات المالية المبينة في الجدول التالي ، بين الحساب الذي يجعل مدينا والذي يجعل دائنا بوضع الحرف الدال على الحساب في الجانب المناسب "العملية الأولى موضحة للاسترشاد بها "

الحساب	الرمز	العملية	الحساب المدين	الحساب الدائن
الدائنون	أ	1. تخصيص مبلغ من المال لبدائية النشاط أودع المصرف	ط	ب
رأس المال	ب	2. سحب مبلغ من المصرف وإيداعه خزينة المحل		
الخزينة	جـ	3. دفع مصروف إيجار عن الفترة نقدا		
المسحوبات	د	4. شراء آلات على الحساب		
الآلات	هـ	5. بيع بضاعة على الحساب "إيراد"		
الإيرادات	و	6. سداد جزء من رصيد الدائنين بصك		
مصروف إيجار	ز	7. تحصيل مبلغ من المدينين نقدا		
أجور ومرتبات	ح	8. دفع أجور ومرتبات العاملين بصك		
المصرف	ط	9. سحب نقدية من الخزينة للاستعمال الخاص		
المدينون	ي			

20.2) الآتي ثمان عمليات مالية تم ترحيلها إلى حسابات الأستاذ ، والمطلوب
 (أ) نوع الحساب الذي تأثر (أصل ، التزام ، رأس مال ، إيراد ، مصروف)
 (ب) ما إذا كان الحساب قد تأثر بالزيادة (+) أو بالنقص (-) ، إجابتك يجب أن
 تأخذ الشكل التالي : [أعطيت إجابة العملية (ب) للاسترشاد بها] .

العملية	الحساب المدين		الحساب الدائن	
	نوعه	الأثر	نوعه	الأثر
(1)	أصل	+	رأس مال	+
(2)				
(3)				
(4)				
(5)				
(6)				
(7)				
(8)				

حـ / الخزينة		حـ / الآلات		حـ / المسحوبات	
(1)6000	(2)500	(2) 2500	(7) 300		
(8)1000	(3)700				
	(4) 100				
	(6) 600				
	(7) 300				
حـ / المدينون		حـ / الدائنون		حـ / الإيرادات	
(5) 1600	(8) 100	(6) 600	(2) 2000	(5) 1600	

الدورة المحاسبية

حـ/ مواد ومهمات	حـ/ رأس المال	حـ/ المصروفات
(4) 100	(1) 6000	(3) 700

21.2) باستخدام المعلومات المعطاة في (20.2) المطلوب تسجيل قيود اليومية مع إعطاء شرح لكل عملة " تتبع أرقام القيود المرحلة للحسابات المختلفة " .

22.2) الحسابات العشرة التالية تلخص العمليات التي قام بها مشروع معين خلال فترة معينة .

حـ/ المصارف	حـ/ الآلات	حـ/ الإيرادات
(أ) 14000	(ب) 10000	(هـ) 1000
(د) 200	(ج) 6000	
(و) 300		
(ز) 500		
(ح) 100		
(ط) 2000		
(ي) 300		
حـ/ الدائنون	حـ/ المرائب والأجور	
(ط) 2000	(و) 300	
(ج) 6000		

حـ/ رأس المال	حـ/ مصروف الإيجار
(أ) 14000	(ز) 500

حـ/ المسحوبات	حـ/ مصروف فوائد
(د) 200	(هـ) 300
(ح) 100	

المطلوب : أكمل الجدول التالي [أعطيت العملية الأولى للاسترشاد]

العملية وشرحها	الحساب المدين	أثر المديونية	الحساب الدائن	أثر الدائنية
(أ) استثمار مبلغ 14000 دينار كرأس مال	المصرف	زيادة أصل	رأس مال	زيادة رأس المال
(ب)				
(ج)				
(د)				
(هـ)				
(و)				
(ز)				
(ح)				
(ط)				
(د)				

23.2 (بدأت عيادة لطب وجراحة الأسنان أعمالها باستثمار الآتي :

- نقدية بالمصرف 2600 دينار
- مواد ومهمات 1400 دينار
- آلات ومعدات طبية 12500 دينار
- أثاث مكتبي 3000 دينار

المطلوب :

1. ما هو القيد الافتتاحي لهذه العيادة ؟
2. إذا كان ما قيمته 1000 دينار من الرصيد بحساب المصرف هو عبارة عن قرض تحصلت عليه العيادة ، فما هو القيد الافتتاحي في هذه الحالة ؟
3. تم تحصيل مبلغ 1000 دينار نقدا نظير فحوصات طبية ، فما هو القيد ؟
4. بالإشارة إلى المطلوب (2) أعلاه ، إذا قامت العيادة بسداد مبلغ القرض بالكامل ، فما هو القيد ؟
5. إذا أودع مبلغ 1000 دينار (المتعلق بالعملية (3) أعلاه) بالمصرف فماذا يكون القيد ؟

الدورة المحاسبية

24.2) لم يتوازن ميزان المراجعة لشركة (أ) ، وبمراجعة دفتر الأستاذ اكتشف المعلومات الآتية :

- 1 . إجمال مبالغ القيود المدينة والقيود الدائنة في حساب المصرف كانت 24100 دينار و 21400 دينار على التوالي ،
- 2 . استلم صك بقيمة 400 دينار من أحد المدينين لم يرسل إلى الجانب الدائن من حساب المدينين ،
- 3 . يجب أن يكون رصيد حساب الإيجار أقل بمبلغ 200 دينار مما هو ظاهر بالميزان . بالإضافة إلى ذلك هناك أرصدة بعض الحسابات ظهرت في الجانب الخطأ من الميزان .

المطلوب :

تصحيح هذه الأخطاء (دون قيود محاسبية) وإعداد ميزان المراجعة بشكله الصحيح .

شركة (أ)

ميزان المراجعة

في 2009/12/31

اسم الحساب	أرصدة مدينة	أرصدة دائن
نقدية بالمصرف	3000	
مدينون	11800	
مواد ومهمات		800
آلات ومعدات	15800	
دائنون		1800
رأس المال		15400
مستحقات		500
إيرادات		26500
أجور ومرتبات	8200	
مصروف إيجار	3000	
مهمات مستخدمة		200
مصروفات عمومية		800
	41800	46000

25.2 المطلوب تسجيل العمليات الآتية في دفتر يومية شركة تنظيفات :

- 1 . استثمار مبلغ 12000 دينار أودع المصرف .
- 2 . دفع مبلغ 1000 دينار ثمنا لأثاث مكتبي .
- 3 . شراء معدات قيمتها 8000 دينار على الحساب .
- 4 . تحصيل مبلغ 5200 دينار نقدا إيراد تنظيفات .
- 5 . دفع 25% من المستحق للدائنين [عملية رقم (3) أعلاه] بصك .
- 6 . دفع إيجار المكتب 800 دينار نقدا .
- 7 . دفع مرتبات العاملين عن الفترة والتي بلغت 2000 دينار بصك .
- 8 . سحب مبلغ 500 دينار من الخزينة لغرض الاستعمال الخاص .
- 9 . إيداع النقدية المتواجدة بالخزينة في المصرف مع إبقاء 100 دينار بالخزينة .

26.2 المطلوب تسجيل العمليات التالية في دفتر اليومية لعيادة تخصصية :

أ (استثمار مبلغ 18000 دينار أودع في حساب المصرف بالإضافة إلى تقديم الأصول التالية :

4800 دينار أدوية ومهمات
12200 دينار معدات طبية
5000 دينار أثاث .

- ب) دفع إيجار العيادة عن الفترة بمبلغ 500 دينار بصك .
- ج (مصاريف طبع أوراق وكشوف طبية بمبلغ 1000 دينار بصك .
- د (انضم للمجموعة طبيب جديد قدم مبلغ 3000 دينار كمساهمة في قيمة رأس المال أودع المبلغ بالمصرف .
- هـ) بلغت إيرادات الفترة الخاصة بالكشف والعلاج مبلغ 2400 دينار نقدا .
- و (إرسال فواتير للزبائن " المدنيين " قيمتها 1600 دينار عن خدمات قدمت لهم .

- ز (تحصيل مبلغ من المدنيين قدره 700 دينار نقدا .
- ح (سحب مبلغ 2000 دينار للاستعمال الشخصي لأصحاب العيادة بصك .
- ط (ترك في خزينة العيادة مبلغ 200 دينار وأودع الباقي بالمصرف .
- ي) دفع مكافآت الممرضات والعاملين عن الفترة بلغت 1500 دينار .
- ك) سداد المدنيين باقي رصيدهم نقدا .
- ل) دفع المصروفات الآتية "بصك"

- مصاريف تأمين 200 دينار ، كهرباء 200 دينار ، مواد تنظيف 100 دينار
- 27.2 () المطلوب تسجيل العمليات المالية التالية :
- أ () افتتح أحدهم محلا للتنظيف الجاف في 2009/3/31 ، وكانت الأصول المقدمة للمحل على النحو التالي :
- 12000 دينار نقدا ، 6000 دينار معدات ، 2000 دينار مواد تنظيف
- ب () شراء معدات جديدة قيمتها 2600 دينار على الحساب من شركة (أ)
- ج () تحصيل مبلغ 2800 دينار نقدا كإيراد تنظيف ملابس .
- د () دفع إيجار المحل قيمته 200 دينار نقدا
- هـ () إيداع مبلغ 6000 دينار في حساب المصرف وجعل حساب الخزينة دائنا بها .
- و () دفع مرتبات العاملين عن الفترة التي بلغت 600 دينار نقدا .
- ز () سداد مبلغ 1600 دينار بصك إلى شركة (أ) .
- ح () سحب مبلغ 500 دينار لاستعماله الشخصي .
- ط () استخدام ما قيمته 1000 دينار من مواد التنظيف خلال الفترة .
- ي () بلغت الفواتير المرسلة لشركات قامت بالتعامل مع المحل مبلغ 3000 دينار .
- ك () استلم مبلغ 1000 دينار من المدينين .
- ل () دفع مصاريف متنوعة بلغت 1500 دينار نقدا .
- 28.2 () بالإشارة إلى (27.2) أعلاه المطلوب ترحيل العمليات المسجلة باليومية إلى الحسابات التالية :
- المصرف ، الخزينة ، مواد تنظيف ، معدات ، دائنون ، رأس المال ، مسحوبات ، إيرادات تنظيف ، مدينون ، مصروف الإيجار ، مصروف المرتبات ، مواد مستخدمة.
- 29.2 () بالإشارة إلى (28.2) المطلوب ترصيد الحسابات وإعداد ميزان المراجعة بالأرصدة .
- 30.2 () افتتح محاسب قانوني مكتب لمزاولة أعمال المراجعة والاستشارات المالية وذلك في 2009/1/1 ، وإليك العمليات التي حدثت خلال فترة الشهر الأول من بدء العمل .
- 1/1 تخصيص مبلغ 2500 دينار كرأس مال مكون من 500 دينار أثاث 1000 دينار جهاز حساب آلي ، والباقي نقدية بالمصرف .

- 1/1 قام بدفع إيجار المكتب عن الشهر بمبلغ 200 دينار بصك .
- 1/2 شراء قرطاسية بمبلغ 60 دينار ومعدات مكتبية بمبلغ 750 دينار على الحساب من شركة الأدوات المكتبية .
- 1/3 دفع مصروف تأمين على المكتب قيمته 75 دينار بصك .
- 1/8 استلم مبلغ 800 دينار نقدا كأتعاب عمل محاسبي .
- 1/13 اتم عملا محاسبيا لشركة (أ) واستحق عليه مبلغ 1500 دينار (لم يستلم بعد)
- 1/15 اشترى قرطاسية للمكتب بمبلغ 250 دينار على الحساب من محلات (ب).
- 1/23 استلم مبلغ 1000 دينار نقدا من شركة (أ) سدادا لجزء من رصيدهم .
- 1/25 دفع مبلغ 800 دينار نقدا منها 500 دينار لشركة الأدوات المكتبية والباقي لمحلات (ب) .
- 1/26 حرر صكا على المصرف قيمته 200 دينار سدادا لفاتورة النور والمياه الخاصة بمسكنه الخاص .
- 1/30 تم عملا محاسبيا لشركة (ج) واستحق عليه مبلغ 800 دينار (لم يستلم بعد) ، كما دفع مبلغ 25 دينار نقدا سدادا لفاتورة نور ومياه المكتب .
- المطلوب :

- إثبات العمليات السابقة بدفتر اليومية والترحيل للحسابات وإعداد ميزان المراجعة
- 31.2) قام أحدهم بتأسيس شركة لنقل البضائع في 2009/1/1 ، وقد تمت العمليات التالية خلال الشهر الأول من بدء النشاط :
- 1/1 أودع مبلغ 8000 دينار في الخزينة لاستخدامها في أغراض المشروع .
- 1/2 شراء سيارة نقل بمبلغ 3400 دينار ثم سداد 800 دينار منها والباقي على الحساب لشركة التجارة للسيارات .
- 1/6 شراء مواد ربط وحزم بمبلغ 150 دينار نقدا
- 1/6 شراء مبنى مقابل مبلغ 3500 دينار دفع منها 2000 دينار نقدا والباقي على الحساب لشركة المباني الجاهزة .
- 1/8 شراء أثاث بمبلغ 600 دينار نقدا
- 1/12 سداد مبلغ 1000 دينار لشركة التجارة للسيارات .
- 1/15 تحصيل مبلغ 2000 دينار نقدا نظير نقل بضائع .
- 1/20 استحقاق مبلغ على شركة الأسواق العامة قدره 1500 دينار نظير نقل بضائع لمخازنها .
- 1/21 دفع مبلغ 500 دينار نقدا لشركة المباني الجاهزة .

- 1/25 دفع مرتبات العاملين عن الشهر بلغت 1000 دينار نقداً .
- 1/27 تم دفع المبالغ التالية نقداً :
- تأمين على السيارة 150 دينار
 - إيجار المحل 300 دينار
 - مصروفات نور ومياه 100 دينار
 - مصروفات هاتف وتلكس 150 دينار
 - قرطاسية ومطبوعات 200 دينار
- المطلوب :
- 1 . إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات ما تقدم .
 - 2 . ترحيل القيود إلى حسابات الأستاذ .
 - 3 . إعداد ميزان المراجعة بالمجاميع والأرصدة .
2. 32) بعد عدة سنوات من الخبرة والعمل كمدير في شركة لتأجير السيارات ، قرر أحدهم تأسيس مكتب لتأجير السيارات تحت اسم المكتب السياحي لتأجير السيارات . وكانت العمليات خلال الشهر الأول كما يلي :
- 1/1 أودع صاحب المكتب مبلغ 80000 دينار في حساب باسم المكتب بالمصرف التجاري .
- 1/2 اشترى قطعة أرض مقام عليها مبنى بمبلغ 50000 دينار منها 30000 دينار ثمناً للأرض والباقي ثمناً للمبنى - وقد تم دفع 18000 دينار بصك والباقي على الحساب لشركة العقارات الحديثة .
- 1/3 اشترى عدد عشرون سيارة جديدة تكلفة السيارة الواحدة 3500 دينار من الوكالة العالمية للسيارات سدد منها 20000 دينار بصك والباقي على الحساب .
- 1/4 باع سيارة لأحد أقاربه بثمان التكلفة وحصل مبلغ 1500 دينار بصك والباقي على الحساب .
- 1/8 اشترى أثاث للمكتب بمبلغ 2800 دينار بصك .
- 1/10 حرر صك لأمر الوكالة العالمية للسيارات بمبلغ 2000 دينار سداد لجزء من المبلغ المستحق عليه .
- 1/11 حرر صك لأمر شركة العقارات الحديثة بمبلغ 3000 دينار سداداً لجزء من المبلغ المستحق عليه .
- 1/20 قام قريبه بسداد المستحق عليه نقداً .
- 1/25 قام بسحب مبلغ 1000000 دينار من المصرف أودعه خزانة المكتب.

1/29 قام بدفع المصروفات التالية نقداً

- رسوم رخص تجول للسيارات 1500 دينار
- مصروفات تأمين إجباري على السيارات 3000 دينار
- صيانة وغسيل سيارات 1000 دينار
- كتابة اسم وعنوان المكتب على أبواب السيارات 1500 دينار

المطلوب :

إجراء قيود اليومية والترحيل إلى حسابات الأستاذ وإعداد ميزان المراجعة.

33.2 المطلوب ترصيد الحسابات التالية الظاهرة بدفاتر شركة (أ) وإعداد ميزان المراجعة بالمجاميع والأرصدة :

ح/ رأس المال		ح/ الخزينة		ح/ المصرف	
(1) 20000		(5) 1000	(3) 5000	(2) 5000	(1) 20000
(6) 6000		(9) 2000	(4) 2000	(3) 5000	(6) 5000
		(11) 4000	(8) 1000	(7) 5000	(10) 3000
		(14) 500	(13) 500	(12) 4000	(15) 2000
				(14) 2500	
ح/ الدائنون		ح/ المدينون		ح/ الأثاث	
(7) 5000	(12) 4000	(8) 1000	(4) 3000		(2) 5000
(11) 3000		(12) 2000	(13) 500		(11) 7000
ح/ السيارات		ح/ مصروفات متنوعة		ح/ الإيرادات	
	(7) 10000		(5) 1000	(4) 5000	
			(9) 2000	(10) 3000	
			(14) 3000	(13) 1000	

34.2 ظهرت الأرصدة التالية في 2008/12/31 بدفاتر شركة (أ) :

خزينة 1000 دينار ، مصرف 15000 دينار ، أثاث 2000 دينار ، مدينون 5000 دينار ، مواد ومهمات 3000 دينار ، دائنون 6000 دينار ، رأس المال ؟
وخلال الفترة من 2009/1/1 إلى 2009/1/31 حدثت العمليات التالية :

- 1/1 شراء مواد ومهمات بمبلغ 1000 دينار على الحساب .
- 1/2 سداد مبلغ 2000 دينار للدائنين بصك .
- 1/3 تحصيل مبلغ 3000 دينار نقدا من المدينين .
- 1/5 تحويل مبلغ 2000 دينار من المصرف وإيداعه خزينة الشركة .
- 1/6 دفع فاتورة نور ومياه وقدرها 250 دينار نقدا .
- 1/9 إيراد خدمات استحق على المدينين بقيمة 4000 دينار .
- 1/11 شراء قطعة أرض لاستغلالها كمحطة لوقوف السيارات تكلفتها 15000 دينار تم سداد 5000 دينار منها بصك والباقي على الحساب .
- 1/13 دفع مصروف إيجار المكتب بمبلغ 150 دينار نقدا .
- 1/15 مصروفات انتقال ومبيت لصاحب الشركة في رحلة عمل خاصة بالشركة بلغت 1000 دينار دفعت بصك .
- 1/17 شراء سيارة للشركة تكلفتها 4000 دينار دفع منها 1000 دينار بصك والباقي من أموال صاحب الشركة الخاصة نقدا .
- 1/18 سحب مبلغ 1500 دينار من المصرف لغرض شراء لوازم وكتب مدرسية للأولاد .
- 1/20 سحب مبلغ 1000 دينار بصك وإيداعه خزينة الشركة .
- 1/21 تحويل مبلغ 5000 دينار من حساب صاحب الشركة الخاص بالمصرف إلى حساب المصرف الخاص بالشركة لزيادة رأس المال .
- 1/22 سداد 50% من رصيد الدائنين .
- 1/25 تحصيل مبلغ 5000 دينار كإيراد خدمات بصك .
- 1/29 بلغت قيمة ما استخدم من مواد ومهمات مبلغ 2500 دينار (حملت إلى حساب مواد ومهمات مستخدمة) .

المطلوب :

- 1 . إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات ما تقدم
- 2 . تصوير حسابات الأستاذ .
- 3 . إعداد ميزان المراجعة .

35.2) يمتلك أحدهم مكتب لشراء وبيع وتأجير المباني والعقارات ، والآتي ميزان المراجعة في 2009/7/31 .

دائن	مدين	اسم الحساب
	3127	المصرف
	6024	المدينون
11246		الدائنون
	125	مواد ومهمات
	19000	سيارات
	5920	أثاث مكتبي
10000		رأس المال
33815		إيرادات خدمات
	16908	مصرف مرتبات
	1400	مصرف الإيجار
	938	مصرف دعاية وإعلان
	1272	مصرف صيانة سيارات
	347	مصرفات متنوعة
55061	55061	

والعمليات التالية حدثت خلال الفترة من 2009/8/1 إلى 2009/8/30 :

8/1	دفع إيجار الشهر قيمة 280 دينار بصك
8/2	شراء مواد ومهمات بمبلغ 125 دينار على الحساب
8/4	شراء أثاث مكتبي بمبلغ 810 دينار على الحساب
8/10	تحصيل مبلغ من المدينين قيمته 4219 دينار بصك
8/12	دفع مصروفات تأمين على السيارة بمبلغ 652 دينار بصك
8/15	دفع مرتبات العاملين بلغت 1690 دينار عن الشهر .
8/15	استحقاق إيراد خدمات على المدينين بمبلغ 3415 دينار
8/18	سداد مبلغ للدائنين قدره 612 دينار بصك
8/20	تحصيل مبلغ من المدينين قيمته 2310 دينار نقدا
8/23	دفع المصروفات التالية :
	- مصاريف دعاية وإعلان
206 دينار نقدا	
	- مصاريف صيانة سيارات
243 دينار نقدا	
	- مصاريف متنوعة
62 دينار نقدا	
	- مصاريف مرتبات
1500 دينار بصك	

المطلوب :

- 1 . إثبات ما تقدم في اليومية العامة .
- 2 . تصوير حسابات الأستاذ .
- 3 . إعداد ميزان المراجعة بالمجاميع والأرصدة في 2009/8/31.

الفصل الثالث

استكمال الدورة المحاسبية وتصحيح الأخطاء

وصلنا في الفصل السابق بالدورة المحاسبية إلى إعداد ميزان المراجعة ، والذي يعتبر نقطة البداية في إعداد القوائم المالية . فإذا افترضنا عدم وجود أخطاء في التسجيل والترحيل والتزويد فإن البنود " أرصدة الحسابات " الظاهرة بميزان المراجعة تستخدم في إعداد قائمة الدخل وقائمة المركز المالي " الميزانية " وبهذا تنتهي الدورة المحاسبية . سنقوم في هذا الفصل ببيان كيفية إثبات قيود الإقفال لبنود الإيرادات والمصروفات والمسحوبات وإعداد قائمة الدخل وقائمة المركز المالي ومعرفة تبويب كل منها في أبسط صورهما ، وفي نهاية هذا الفصل سنقدم أنواع الأخطاء المحاسبية وكيفية تصحيحها بالدفاتر .

قياس الدخل

أن تحقيق الربح " الدخل " هو الهدف الأساسي لمعظم المشروعات ، فعادة يتم تكوين مشروع ويدار بهدف تحقيق ربح أو صافي دخل لصاحب المشروع ، بمعنى أن صافي الدخل الذي يحققه المشروع يؤدي إلى زيادة حقوق الملكية لصاحب المشروع . ونود أن نشير هنا إلى أن المحاسبون يفضلون استخدام مصطلح صافي الدخل عن مصطلح صافي الربح لاحتواء الثاني على مدلولات مختلفة لدى بعض الطوائف الأخرى مثل الاقتصاديين والقانونيين وغيرهم .

والمعادلة التالية يتم من خلالها قياس الدخل :

$$\text{صافي الدخل} = \text{الإيرادات} - \text{المصروفات}$$

ولفهم هذه المعادلة واستخدامها في قياس الدخل نورد فيما يلي شرح لمكوناتها:

الإيرادات :

يطلق هذه المصطلح على المقابل الذي تتحصل عليه الشركة نظير بيعها سلع أو تأديتها خدمات للغير . فعندما تقوم ببيع سلع " بضاعة " للغير أو تقوم بتأدية خدمات للغير

فإما أن تستلم الشركة ثمن هذه السلع أو الخدمات وتكون العملية هنا قد تمت نقداً ، وإما إن يتعهد الغير " المشتري " بسداد الثمن في فترة لاحقة ويدخل ضمن مديني الشركة أي أنه يصبح مديناً للشركة . وكلتا الحالتين تمثل زيادة في أصول الشركة ، حيث تزيد النقدية في الحالة الأولى ، أما في الحالة الثانية فتتمثل الزيادة في حساب المدينين . وهذا الأخير سيتحول إلى نقدية عندما يقوم المشتري " المدين " بسداد المستحق عليه نقداً .

وبمعنى آخر أن تحقيق الإيراد دائماً يصاحبه زيادة في أصول الشركة سواء كان ذلك في صورة نقدية مستلمة أو في صورة مدينين " زيادة حساب المدينين " وهذا الأخير سيتحول إلى نقدية عند السداد للشركة . ويعتبر الإيراد خلال فترة معينة مقياساً لمقدار الأصول التي حصلت عليها الشركة خلال تلك الفترة مقابل السلع التي قامت ببيعها أو الخدمات التي أدتها . وتجدر الإشارة إلى أنه ليس كل مبلغ تتحصل عليه الشركة يمثل بالضرورة إيراداً . فعندما تقترض الشركة من احد المصارف فإنها تتحصل على نقدية ، ولكن هذه النقدية يقابلها زيادة في الالتزامات متمثلة في الدائنين " حساب قرض المصرف " وطبيعي أن هذه المعاملة لم تؤثر في حقوق الملكية بالزيادة ، لأن النقدية المستلمة لم تكن بسبب بيع سلع أو تأدية خدمة للغير . كما نود الإشارة إلى أن النقدية المستلمة من المدينين لا تمثل إيراداً ، لأن الإيراد قد تحقق واحتسب عند انتهاء عملية البيع على الحساب ، أي عندما جعل حساب المدينين مديناً بـ ثمن السلع أو الخدمة . وبالتالي نكون قد احتسبناه مرتين . حيث أن عملية استلام النقدية من مدين تؤدي إلى زيادة بند النقدية ونقص بند المدينين بنفس القيمة ، وطبيعي أن هذه العملية ليس لها تأثير على إجمالي الأصول ، حيث يبقى مجموع الأصول كما هو عليه قبل حدوث العملية ، فكل ما هنالك أن حساب النقدية زاد وحساب المدينين نقص بنفس القيمة وكليهما حسابات أصول .

وكمثال آخر للتمييز بين تحقق الإيرادات واستلام النقدية ، نفترض أن إحدى الشركات بدأت عملياتها في أول الشهر الثالث من السنة وأدت خدمات لعملائها "مدينها" مقابل 40000 دينار وحصلت على 25000 دينار نقداً خلال الشهر على أن يتم تحصيل الباقي (15000 دينار) خلال الشهر الرابع . ففي هذه الحالة الإيراد في الشهر الثالث هو 40000 دينار (أي المبلغ المحصل والمبلغ المنتظر تحصيله لاحقاً) ، وخلال الشهر الرابع وعندما يتم تحصيل بقية المبلغ (15000 دينار) فلا يمكننا اعتباره إيراداً بل هو تحصيل نقدية من المدينين . وقد يتساءل البعض لماذا لم يعتبر المبلغ النقدي الذي استلم في الشهر الثالث إيراداً (أي 25000 دينار) ويعتبر الباقي إيراداً عند استلامه في

الشهر التالي . والرد على ذلك أن هناك مفهوم محاسبي يطلق عليه مفهوم تحقق الإيراد الذي يقضي بأن الإيرادات تتحقق عند نقطة البيع . هذا بالإضافة إلى أساس الاستحقاق في المحاسبة والذي سندرسه في فصل لاحق.

وتستخدم في الحياة العملية عدة مصطلحات للتعبير عن مصطلح الإيراد أو الإيرادات ، وذلك حسب نوع النشاط المزاوول . ففي عيادات الأطباء ومكاتب المحاسبين والمحامين يطلق على الإيراد مصطلح الأتعاب ، وفي النوادي والمسارح ودور الخيالة "السينما" تتمثل الإيرادات في رسوم الدخول أو اختصاراً الرسوم ، وفي شركات الصيانة والخدمات العامة تتمثل الإيرادات في إيرادات الخدمات أو اختصاراً الإيرادات . أما في الشركات التي تقوم ببيع السلع بدلاً من تأدية خدمات تستخدم مصطلح المبيعات للتعبير عن الإيرادات التي تحققها الشركة .

المصروفات :

يطلق هذا المصطلح على تكلفة البضاعة المباعة أو تكلفة الخدمات المؤداة وجميع المصروفات الأخرى التي من شأنها تسيير دفة العمل ومزاولة النشاط المعتاد للشركة. وبنود المصروفات كثيرة وذلك نظراً لتعدد أوجه الصرف ، فمثلاً هناك مصروف المشتريات ، مصروف المرتبات " الأجور " مصروف الإعلان ، مصروف النور والمياه، مصروف الهاتف والتلكس ، مصروف الإيجار ، مصروف النقل للمشتريات ، مصروف النقل للمبيعات ، وغيرها . وكل هذه البنود ضرورية للحصول على الإيراد ، حيث يطلق عليها في بعض الأحيان " تكاليف مزاولة العمل " أي تكاليف الأنشطة المختلفة والضرورية للقيام بالأعمال أو الأنشطة التي قامت أو تأسست الشركة من أجلها . كما يطلق على هذه المصروفات التي تخص تحقق الإيراد في فترة معينة بالتكاليف المستنفذة ، وهذا التعبير مفيد جداً في التمييز بين الأصول والمصروفات ، فالتكاليف التي لم تستنفذ بعد تعتبر ضمن الأصول ، ولكن عندما تستنفذ فإنها تعتبر ضمن بنود المصروفات ، فمثلاً عند شراء الشركة لمواد ومهمات ولم تستخدمها خلال الفترة فإنها تعتبر احد بنود الأصول ولكن عندما يتم استخدامها أو تستهلك تعتبر إحدى بنود المصروفات . وكما ذكرنا في الفصل الأول أن المصروفات تؤدي إلى تخفيض حقوق الملكية " رأس المال " أي أنها عكس الإيرادات ، فالإيرادات ينظر إليها بأنها العنصر الموجب في تحقيق صافي الدخل ، إما المصروفات فينظر إليها بأنها العنصر السالب في تحقيق صافي الدخل ويتم قياس

الدخل عن طريق مقابلة أو مقارنة الإيرادات الخاصة بالفترة المالية بالمصروفات المرتبطة بتحقيق هذه الإيرادات في نفس الفترة .

وكما يصاحب تحقق الإيراد زيادة في أصول الشركة (زيادة النقدية أو زيادة المدينين) فإن المصروفات يصاحبها نقص في أصول الشركة (نقص في النقدية أو احد بنود الأصول الأخرى) أو زيادة في الالتزامات (زيادة الدائنون مثلاً) . وكما أوضحنا من قبل أن الإيرادات والمبالغ المحصلة نقداً ليست بالضرورة شيئاً واحداً فإنه بالمثل ليست المدفوعات النقدية والمصروفات شيئاً واحداً بالضرورة . فإذا قامت الشركة بإقراض الغير (إعطاء قرض مالي للغير) فإن دفع هذا المبلغ لا يعتبر مصروفاً ، وإنما يعتبر ديناً على الغير لصالح الشركة حيث يقابله زيادة في رصيد حساب المدينين (نقص النقدية المعطاة كقرض يقابلها زيادة في بند المدينون بنفس القيمة) وهذه العملية واضح أنها لم تؤثر على حقوق الملكية " رأس المال " سلباً ، وبالتالي لا تعتبر مصروفاً . كما أن دفع نقدية للدائنين لا يعتبر مصروفاً لأن المصروف قد اخذ في الاعتبار عند جعل حساب الدائنون دائناً بقيمة البضاعة المشتراه منهم ، حيث أن هذه العملية تؤدي إلى نقص النقدية وإلى نقص الدائنين بنفس القيمة ، وطبعي أن ذلك لا يؤثر على حقوق الملكية وبالتالي لا يعتبر مصروفاً.

وكمثال أخير على التمييز بين المصروف ودفع النقدية ، نفترض أن إحدى الشركات بدأت عملياتها في بداية الشهر الثالث من السنة واشترت بضاعة مقابل 40000 دينار دفعت منها 25000 دينار والباقي على الحساب على أن يدفع خلال الشهر الرابع ، ففي الشهر الثالث يجب أن نعتبر كل المبلغ كمصروف (أي 40000 دينار) المبلغ المدفوع والمبلغ المنتظر دفعه . وعندما يتم سداد باقي المبلغ خلال الشهر الرابع فلا يمكن اعتباره مصروفاً وإنما هو دفع نقدية أدت إلى نقص بند النقدية (أصل) ونقص بند الدائنين (الالتزام) وهذا لا يؤثر على حقوق الملكية وبالتالي لا يعتبر مصروفاً .

ولتحديد ما إذا كان بند معين يعتبر مصروفاً عن الفترة الحالية أم لا ، يكون من المفيد الإجابة على السؤالين التاليين :

- 1 - هل البند يمثل تكاليف الحصول على الإيراد خلال الفترة المالية ؟
- 2 - هل يؤدي البند إلى تخفيض حقوق الملكية (رأس المال) ؟

فإذا كانت الإجابة لكلا السؤالين بلا فإن البند لا يمثل مصروفاً أما إذا كانت الإجابة لكلا السؤالين بنعم فإن البند يمثل مصروفاً.

قائمة الدخل

يتم إعداد هذه القائمة في نهاية الفترة المالية وذلك لبيان إيرادات ومصروفات الشركة خلال فترة زمنية معينة أو فترة محاسبية " مالية " محددة (عادة سنة) . وتكون هذه القائمة مبوبة بشكل تفصيلي محتوية على بنود الإيرادات (عادة بند واحد، مبيعات أو إيرادات) وعلى بنود المصروفات وهذه الأخيرة تكون متعددة بتعدد أوجه الصرف ، ويكون الناتج النهائي لهذه القائمة هو صافى الدخل أو صافى الخسارة عن الفترة . فإذا زادت الإيرادات على إجمالي المصروفات كانت النتيجة ربحاً " صافى دخل " أما إذا زادت إجمالي المصروفات على الإيرادات فإن النتيجة تكون خسارة " صافى خسارة " انظر الشكل (3-1) . لاحظ أن قائمة الدخل لا تخرج عن كونها تعبيراً عن المعادلة الأساسية لقياس الدخل التي سبق الإشارة إليها في بداية هذا الفصل . كما يجب ملاحظة أن قائمة الدخل ليست لها جانبين (مدين ودائن) لأنها لا تمثل حساباً ، وإنما هي مجرد تقرير مالي عادى يوضح إيرادات ومصروفات الشركة خلال فترة معينة - وإن المبالغ الظاهرة بها لم تأت نتيجة لقيود محاسبية (أي ليست مرحلة إليها) وإنما بنود الإيرادات والمصروفات تم تبويبها وتصنيفها لغرض إعطاء معلومات للقارئ عن صافى الدخل وكيفية الوصول إليه - ويلاحظ كذلك تخصيص خانتين للمبالغ وهذا مجرد إجراء تنظيمي حتى يمكن جمع المصروفات في خانة فرعية (العمود الداخلي أو الخانة الداخلية) ثم بعد ذلك نقل المجموع إلى الخانة الرئيسية (الخانة الخارجية) لي طرح من مبلغ الإيرادات لبيان صافى الدخل أو الخسارة . وقائمة الدخل المبينة في شكل (3-1) تمثل أبسط صور قائمة الدخل وسنقوم في فصل لاحق بتقديم قائمة الدخل التفصيلية والتي يتم خلالها بيان معلومات ومصطلحات تقدم في حينها .

شكل (3-1)

شركة (أ)

قائمة الدخل عن الفترة المنتهية في 2009 / 12 / 31

الإيرادات		
المصروفات:		
مصرف الإعلان	xxxx	xxxxxx
مصرف الإيجار	xxxx	
مصرف المشتريات	xxxx	
مصرف المرتبات والأجور	xxxx	
مصرف تأمين	xxxx	
مصرفات نقل مشتريات	xxxx	
مصرفات عمومية وإدارية أخرى	xxxx	
إجمالي المصروفات		xxxxxx
صافي الدخل (الخسارة)		xxxxxx

قائمة المركز المالي "الميزانية" :-

هذه القائمة المالية تبين الوضع المالي للشركة في تاريخ معين ، حيث تبوب بها بنود الأصول في جانب وبنود الخصوم في جانب آخر ، ويكون الجانبان متساويان دائماً ، ومن هنا نشأت معادلة الميزانية التي ناقشناها في الفصل الأول من هذا الكتاب (الأصول = الخصوم) أو (الأصول = الالتزامات + رأس المال) ويشتمل جانب الأصول على النقدية والبضاعة والمدينين والآلات و العقارات والأثاث وغيرها ، والأصل عبارة عن عنصر ذو قيمة اقتصادية متوقعة تمتلكه الشركة. أما الخصوم فتشتمل على الحقوق المختلفة تجاه الأصول إلا وهي الالتزامات ورأس المال. ويمكن بيان الوضع المالي للشركة بأحد شكلين ، الشكل الأول يكون على صورة حرف T في اللغة الانجليزية حيث توضع الأصول في جانب (الجانب الأيمن) وتوضع الالتزامات ورأس المال في جانب آخر (الجانب الأيسر) وهذا ما يسمى بالميزانية ، شكل (3-2) . أما الشكل الثاني يكون على صورة قائمة حيث تظهر الأصول أولاً في الجزء العلوي يليها الالتزامات ورأس المال ثانياً في الجزء السفلي شكل (3-3).

شكل (3-2)

شركة (أ)

الميزانية العمومية في 31/12/2009

أصول		خصوم	
xxx	نقدية	xxx	دائنون
xxx	المدينون		
xxx	البضاعة	xxx	رأس المال
xxx	الآلات		
xxx	العقارات		
xxx	الأثاث		
xxx	السيارات		
xxx	إجمالي الأصول	xxx	إجمالي الخصوم

لاحظ أن قائمة المركز المالي " الميزانية " لا تخرج عن كونها تعبيراً عن معادلة الميزانية السابق الإشارة إليها في الفصل الأول وهي :

الأصول = الالتزامات + رأس المال

لاحظ أيضاً أن الميزانية شكل (3-2) لها جانبين وتتخذ شكل الحساب ، غير أنها ليست حساباً وإنما هي تقرير مالي عاى بأصول وخصوم الشركة في لحظة معينة ، وإن البنود التي تظهر بها لم ترحل إليها من قيود محاسبية وإنما بوبت بها ورتبت ترتيباً فنياً ، وجدير بالذكر أن البنود الظاهرة بالميزانية أو المركز المالي تمثل أرصدة الحسابات المفتوحة في نهاية السنة المالية بينما البنود الظاهرة بقائمة الدخل تمثل الحسابات التي قفلت في نهاية السنة المالية كما سنبين ذلك عند الكلام عن قيود الإقفال في هذا الفصل .

شكل (3-3)

شركة (أ)

المركز المالي في 2009/12/31

الأصول :

نقدية	XXX
المدينون	XXX
البضاعة	XXX
آلات	XXX
العقارات	XXX
الأثاث	XXX
السيارات	XXX
إجمالي الأصول	<u>XXXX</u>
<u>الخصوم :</u>	
دائنون	XXX
رأس المال	XXX
إجمالي الخصوم	<u>XXXX</u>

ربط الإيرادات والمصروفات وصافي الدخل بفترة زمنية :

نظراً لأن الهدف من قائمة الدخل هو قياس صافي الدخل أو صافي الخسارة لشركة ما ، فإنها ترتبط بالضرورة بفترة زمنية معينة ، شهر أو ثلاثة شهور أو ستة شهور أو سنة. والحقيقة أن مفهوم الدخل لا يحمل أي معنى إذا لم يتم ربطه بفترة زمنية معينة فمثلاً إذا ذكر أحدهم أن شركته حققت صافي دخل قدره 5000 دينار فإن المعنى يكون غير واضح ويمكن توضيح هذه العبارة عن طريق ربط ذلك بفترة زمنية محددة ، فمثلاً 5000 دينار في الشهر أو 5000 دينار في السنة . وكذلك الأمر بالنسبة للإيرادات والمصروفات فيجب أن تربط بفترة زمنية معينة حتى يصبح لها معنى محدد، فنقول أن شركة (أ) حققت إيرادات قدره 20000 دينار خلال السنة الماضية أو أن المصروفات التي تكبدتها الشركة خلال نفس المدة كانت 12000 دينار . وبالتالي فإن قائمة الدخل هي عبارة عن كشف يُبين الإيرادات والمصروفات وصافي الدخل خلال فترة زمنية محددة (عادة سنة) . بعكس الميزانية التي تبين الوضع المالي للشركة في تاريخ معين ، حيث توضح أصول وخصوم الشركة في لحظة معينة من الزمن . ويتبين من الرسمين التاليين [شكل (3-4)] العلاقة بين تاريخ الميزانية والفترة التي تعبر عنها قائمة الدخل في شركة ما .

شكل (3-4)

ربط الفترة الزمنية بالقوائم المالية

* قائمة الدخل : عن الفترة من إلى

من 07/1/1 إلى 07/12/31 من 08/1/1 إلى 08/12/31 من 09/1/1 إلى 09/12/31

× × ×

قائمة الدخل تبين الإيرادات والمصروفات وصافي الدخل عن فترة محدد "سنة في هذا المثال"

* المركز المالي : الميزانية : في تاريخ معين

في 07/12/31 في 08/12/31 في 09/12/31

× × ×

قائمة المركز المالي " الميزانية " تبين الوضع المالي في تاريخ معين (آخر يوم في السنة في هذا المثال)

لاحظ أن قائمة الدخل تغطي فترة مالية (من — إلى —) وبذلك شبه البعض هذه القائمة بالشريط المصور " السينمائي " الذي يبين عمليات الشركة خلال تلك الفترة " أما بالنسبة لقائمة المركز المالي " الميزانية " فهي تبين أصول وخصوم الشركة في تاريخ معين أي (في 12/31) وبذلك شبهها البعض بالصورة الفوتوغرافية .

تاريخ القوائم المالية :

بسبب هذه الخصائص المميزة لكل من قائمة المركز المالي " الميزانية " وقائمة الدخل يجب مراعاة الحرص عند كتابة عنوان كل منها . وكقاعدة عامة يتم تحديد تاريخ قائمة المركز المالي " الميزانية " بيوم معين وهو آخر يوم في الفترة المالية المعنية ، ويتم تحديد تاريخ قائمة الدخل بمدى زمني يقع بين بداية الفترة المالية ونهايتها . وفيما يلي بيان لكيفية كتابة عنوان كل من قائمة المركز المالي " الميزانية " وقائمة الدخل :

يمكن كتابة عنوان الميزانية بإحدى الصورتين التاليتين:

شركة

الميزانية العمومية في —/—/2009

أو

شركة
الميزانية العمومية كما هي في
2009/—/—

ويمكن كتابة المركز المالي بدلاً من الميزانية العمومية
كما يمكن كتابة عنوان قائمة الدخل بإحدى الصورتين التاليتين :

شركة
قائمة الدخل
عن السنة المنتهية في 2009/—/—

أو

شركة
قائمة الدخل
عن الفترة من 2009/1/1 إلى 2009/12/31

الفترة المحاسبية

يتم إعداد قائمة الدخل في الحياة العملية عن فترة مدتها سنة على الأكثر ، وقد ترى بعض الشركات إعداد قائمة الدخل عن نصف السنة أو ربع السنة حتى يمكن التعرف على نتائج الأعمال أولاً بأول ، ويطلق على الفترة التي تغطيها قائمة الدخل باسم الفترة المحاسبية ، وأي فترة محاسبية طولها اثني عشر شهراً يطلق عليها " السنة المالية " بغض النظر عن تاريخ بداية السنة . فقد تبدأ السنة المالية في 1/1 وتنتهي في 12/31 من كل عام وبذلك تتفق مع السنة الميلادية ، وقد تبدأ في 4/1 من سنة معينة وتنتهي في 3/31 من السنة التالية ، أو تبدأ في 7/1 وتنتهي في 6/30 من السنة التي تليها وهكذا .

تسجيل الإيرادات والمصروفات :

في نقاشنا السابق عرفنا أن الإيرادات تؤدي إلى زيادة حقوق الملكية " رأس المال " وأن المصروفات تؤدي إلى نقص في حقوق الملكية ، وتتبع قواعد المديونية للمصروفات والدائنية للإيرادات من هذه العلاقة . أي بما أن الزيادة في حقوق الملكية دائنة فإنه يتبع ذلك منطقياً أنه يمكن تسجيل الإيرادات في الجانب الدائن من حساب رأس المال وبما أن النقص في حقوق الملكية مدين فإنه يتبع ذلك منطقياً أنه يمكن تسجيل المصروفات في الجانب المدين من نفس الحساب .

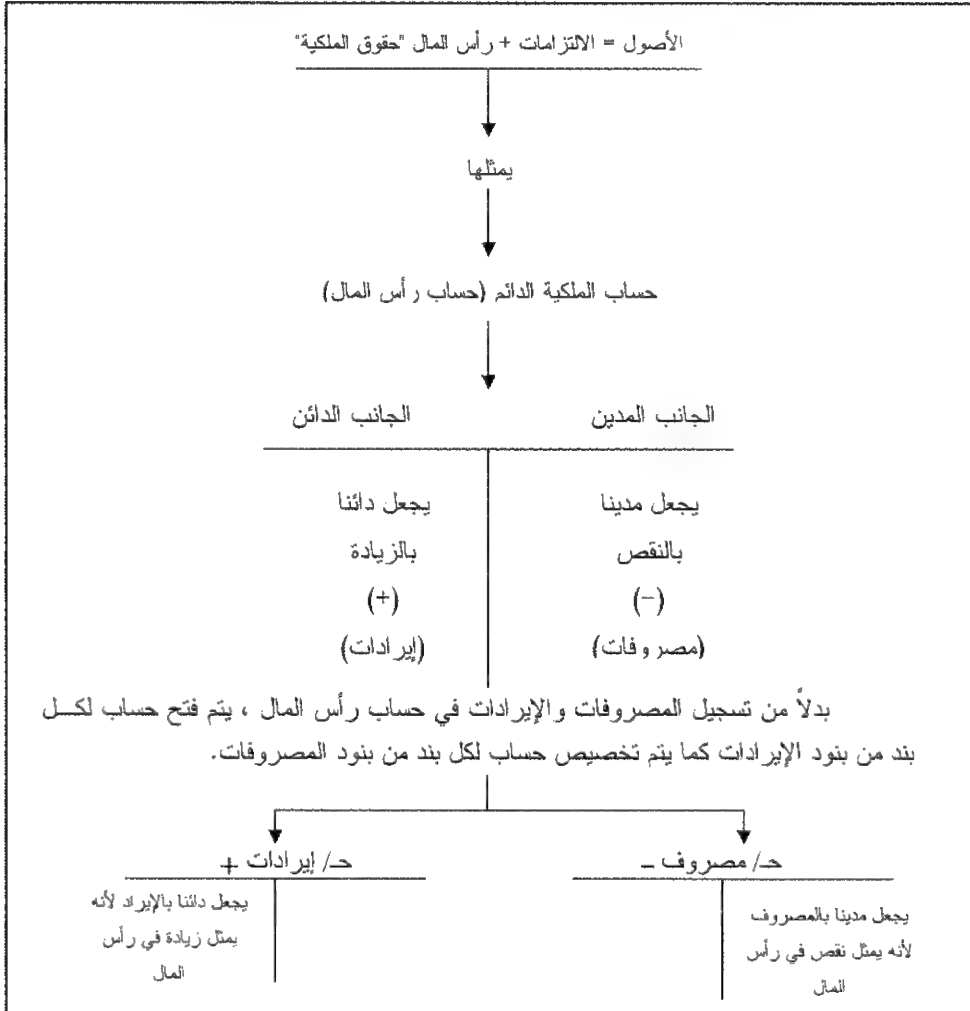
وقد أوضحنا في الفصل الأول أن زيادة حساب رأس المال مباشرة بالإيرادات وتخفيضه مباشرة بالمصروفات ما هي إلا طريقة لتسهيل فهم معادلة الميزانية ومعرفة أثر التغيرات التي تحدث على رأس المال . وحيث أن في الحياة العملية هناك بنود عديدة تمثل إيرادات وهناك بنود كثيرة تمثل مصروفات ، ولذلك من الأفضل استخدام حسابات للإيرادات والمصروفات ترحل إليها القيود الخاصة بالإيرادات والمصروفات بدلاً من ترحيلها مباشرة إلى حساب رأس المال . وهذه الحسابات الخاصة بالإيرادات والمصروفات تعتبر حسابات مؤقتة للملكية بجانب الحساب الدائم للملكية " رأس المال " . وبمعنى آخر يتم فتح حساب مستقل لكل بند من بنود الإيرادات ولكل بند من بنود المصروفات .

وبما أن حسابات الإيرادات والمصروفات مستنبطة من الحساب الدائم للملكية فإن قواعد التسجيل في هذه الحسابات تستنبط أيضاً من قواعد التسجيل في حساب الملكية الدائم . وكانت القواعد التي سبق ذكرها لتسجيل الزيادة والنقص في حقوق الملكية كما يلي :

- يتم تسجيل الزيادة في حقوق الملكية في الجانب الدائن من حساب رأس المال .
 - ويتم تسجيل النقص في حقوق الملكية في الجانب المدين من حساب رأس المال .
- ويمكن الآن توسيع القاعدة لتشمل تسجيل الإيرادات والمصروفات في الحسابات الخاصة بها على الوجه التالي :
- الإيرادات تؤدي إلى زيادة حقوق الملكية ومن ثم فإنها تسجل في الجانب الدائن من حساب الإيرادات .
 - المصروفات تؤدي إلى نقص ، حقوق الملكية ومن ثم فإنها تسجل في الجانب المدين من حسابات المصروفات .
- ويمكن تبيان استنباط حسابات مؤقتة للإيرادات والمصروفات من حساب الملكية الدائم وعلاقة هذه الحسابات بمعادلة الميزانية في صورة إيضاحية انظر شكل (3-5) .

يتبين من الشكل الإيضاحي (3-5) أنه عندما تقرر تخصيص حسابات مستقلة للإيرادات ، فإن هذه الحسابات تجعل دائنة بالإيراد الذي تحقق لنفس الأسباب التي على أساسها بررنا جعل حساب رأس المال دائناً بنفس العملية (تحقق الإيراد) .

شكل (3-5)
علاقة زيادة ونقص حقوق الملكية بالإيرادات والمصروفات



وبالعكس عندما يتم تخصيص حسابات مستقلة للمصروفات فإن هذه الحسابات تجعل مدينة عند حدوث المصروف لأن المصروفات تمثل نقصاً في حقوق الملكية .

وبناء على ما سبق فإن قيود الإيرادات والمصروفات تكون كالتالي :

أ - عند تحقق الإيراد يكون القيد :

من حـ/ النقدية	xxx
إلى حـ/ الإيرادات	xxx
"بيع بضاعة نقداً"	

أو

من حـ/ المدينين	xxx
إلى حـ/ الإيرادات	xxx
"بيع بضاعة على الحساب"	

ب- عند تكبد المصروف يكون القيد :

من حـ/ المصروف	xxx
إلى حـ/ النقدية	xxx
"دفع مصروف نقداً"	

أو

من حـ/ المصروف	xxx
إلى حـ/ الدائنين	xxx
"تأجيل دفع المصروف"	

قيود الإقفال

يطلق على الإجراء المحاسبي الخاص بتحويل أرصدة الحسابات المؤقتة للإيرادات والمصروفات إلى حساب رأس المال بقيود الإقفال أو إقفال الدفاتر . وعند إقفال الحسابات المؤقتة من الممكن تحويل أرصدة الإيرادات والمصروفات مباشرة إلى حساب رأس المال ولكن هذا يؤدي إلى كثرة القيود المرحلة لحساب رأس المال وخاصة في حالة وجود عدد كبير جداً من حسابات الإيرادات والمصروفات . وبالتالي يفضل تحويل رقم واحد فقط إلى حساب رأس المال ، وهذا الرقم يمثل الفرق بين رصيد إجمالي الإيرادات ورصيد إجمالي المصروفات خلال الفترة المحاسبية . ولعمل ذلك يستخدم حساب وسيط يطلق عليه اسم ملخص الدخل ، أو ملخص الإيرادات والمصروفات ، حيث تجمع " نقفل " فيه جميع الإيرادات وجميع المصروفات ويتم تحديد الفرق بينها ، ويمثل هذا الفرق رصيد حساب ملخص الدخل وهذا بدوره يقفل في حساب رأس المال . ويتم تحويل أرصدة حسابات الإيرادات وأرصدة حسابات المصروفات إلى حساب ملخص الدخل ثم تحويل رصيد حساب ملخص الدخل إلى حساب رأس المال عن طريق إجراء قيود محاسبية مناسبة في اليومية العامة أولاً ثم ترحيلها إلى الحسابات المختصة في الأستاذ العام وبذلك تتم عملية الإقفال .

وهناك أربعة قيود ضرورية لإقفال الحسابات المؤقتة في حالة المشروع الفردي (الخدمي) وذلك في نهاية السنة المالية ، وهي كما يلي :

1. تقفل حسابات الإيرادات في حساب ملخص الدخل وذلك بجعل حسابات الإيرادات مدينة وحساب ملخص الدخل دائناً :

من مذكورين	
من حـ/ الإيراد (1)	xxx
من حـ/ الإيراد (2)	xxx
إلى حـ/ ملخص الدخل	xxx

لاحظ أن أرصدة حسابات الإيرادات تكون دائماً دائنة (لأنها تمثل زيادة في حقوق الملكية) وحتى يمكن إقفالها يجب جعلها مدينة حتى تصبح أرصدها صفراً وبالتالي يتم إقفالها .

2. تقفل حسابات المصروفات في حساب ملخص الدخل وذلك بجعل حسابات المصروفات دائنة وحساب ملخص الدخل مدينياً.

من حـ/ ملخص الدخل	xxx
إلى مذكورين	
حـ/ مصروف (1)	xxx
حـ/ مصروف (2)	xxx

لاحظ أن أرصدة حسابات المصروفات تكون دائماً مدينة (لأنها تمثل نقص في حقوق الملكية) وحتى يمكن إقفالها تجعل دائنة حتى يصبح رصيدها صفراً وبالتالي يتم إقفالها .

3. يقفل رصيد حساب ملخص الدخل في حساب رأس المال وهناك احتمالين :

أ) إذا زادت الإيرادات على المصروفات تكون النتيجة صافي دخل وبالتالي يكون رصيد حساب ملخص الدخل دائناً ، وحتى يمكن إقفال

حساب ملخص الدخل في هذه الحالة يجب أن يجعل مديناً وحساب رأس المال دائماً ويكون القيد كالتالي

من حـ/ ملخص الدخل	xxx
إلى حـ/ رأس المال	xxx

ب) إذا زادت المصروفات على الإيرادات تكون النتيجة صافي خسارة وبالتالي يكون رصيد حساب ملخص الدخل مديناً ، وحتى يمكن إقفاله يجب جعله دائماً وحساب رأس المال مديناً ، ويكون القيد كالتالي :

من حـ/ رأس المال	xxx
إلى حـ/ ملخص الدخل	xxx

4. إقفال حساب المسحوبات في رأس المال وذلك بجعل حساب المسحوبات دائماً وحساب رأس المال مديناً بنفس القيمة والقيد يكون كالتالي :

من حـ/ رأس المال	xxx
إلى حـ/ المسحوبات	xxx

لاحظ أن رصيد المسحوبات مديناً دائماً (لأنه يمثل نقص في حقوق الملكية) وحتى يمكن إقفاله يجعل دائماً لكي يصبح رصيده صفراً وبالتالي يتم قفله. مما سبق نستنتج أن قيد اليومية اللازم لإقفال حساب في حساب آخر يتوقف على ما إذا كان رصيد الحساب المطلوب إقفاله يمثل رصيداً مديناً أم دائماً. ويمكن تلخيص إجراء إقفال حساب في حساب آخر في القاعدة التالية :

* إذا كان رصيد الحساب المطلوب إقفاله دائماً فيجعل هذا الحساب مديناً ويجعل الحساب الذي يتم تحويل الرصيد إليه دائماً .

* إذا كان رصيد الحساب المطلوب إقفاله مديناً فيجعل هذا الحساب دائماً ويجعل الحساب الذي يتم تحويل الرصيد إليه مديناً

التسطير تحت الحسابات المؤقتة :

بعد إقفال الحسابات المؤقتة للإيرادات والمصروفات بتحويل أرصدها إلى حساب ملخص الدخل يجب وضع خطين متوازيين تحت المبالغ في خانتي الحساب وذلك دلالة على أن هذه الحسابات قد أُقفلت " أنظر المثال التوضيحي فيما بعد " وبعد التسطير تحت الحسابات المؤقتة يمكن استخدامها مرة ثانية في الفترة المحاسبية التالية ، كما يمكن فتح حسابات جديدة خلال الفترة التالية. ويعتبر التسطير تحت الحسابات المؤقتة أمراً ضرورياً عند إعادة استخدام هذه الحسابات حيث أنه يفصل بوضوح بين القيود الخاصة بفترة محاسبية وأخرى .

ميزان المراجعة بعد الإقفال

بعد إقفال الحسابات المؤقتة الخاصة بالإيرادات والمصروفات والتسطير تحتها كما ذكرنا أعلاه ، فإن الحسابات التي يكون لها أرصدة باقية هي حسابات الأصول وحسابات الالتزامات وحسابات حقوق الملكية " رأس المال " وللتأكد من دقة قيود الإقفال من الممكن إعداد ميزان مراجعة بعد الإقفال " بالأرصدة " ويلاحظ أن الفرق بين ميزان المراجعة قبل الإقفال وميزان المراجعة بعد الإقفال يتمثل في الآتي :

- 1 . حسابات الإيرادات والمصروفات لا تظهر في ميزان المراجعة بعد الإقفال لأنها أُقفلت .
- 2 . رصيد حساب رأس المال الظاهر بميزان المراجعة بعد الإقفال يختلف عن رصيد حساب رأس المال الظاهر بميزان المراجعة قبل الإقفال وذلك بسبب التعديل الذي طرأ عليه من جراء قفل حساب ملخص الدخل في حساب رأس المال .
- 3 . حساب المسحوبات لا يظهر بميزان المراجعة بعد الإقفال لأنه أقفل في حساب رأس المال .

وبالتالي فإن الحسابات التي تظهر في ميزان المراجعة بعد الإقفال هي حسابات تلك البنود التي ستظهر على قائمة المركز المالي " الميزانية " .

وفيما يلي مثال توضيحي يبين قيود الإقفال وترحيلها للحسابات المعنية وتصوير حساب رأس المال وحساب ملخص الدخل وحسابات الإيرادات والمصروفات والمسحوبات ثم بعد ذلك إعداد قائمة الدخل وقائمة المركز المالي " الميزانية " .

مثال توضيحي :

في أول يناير 2009 أفتتح احدهم وكالة للإعلان تحت اسم وكالة الشرق للإعلان، تختص بتصميم الإعلانات ونشرها بوسائل الإعلان المختلفة . وقد تمت العمليات التالية خلال شهر يناير :

- 1/1 استثمر صاحب الوكالة مبلغ 20000 دينار أودعها الخزينة.
 - 1/2 اشترى أثاث على الحساب كما يلي : 7500 دينار من الشركة العامة للأثاث ، 2500 دينار من شركة الأثاث المكتبي .
 - 1/3 تم سداد إيجار شهر يناير وقدره 1200 دينار .
 - 1/4 قام بتحصيل مبلغ 8000 دينار نقدا نظير إعلانات .
 - 1/5 سداد مبلغ 2500 دينار للشركة العامة للأثاث .
 - 1/20 قامت الوكالة بإرسال فواتير عن إعلانات لكل من شركة الصابون بمبلغ 7000 دينار وشركة المعدات الطبية بمبلغ 3000 دينار .
 - 1/25 سداد مرتبات العاملين عن الشهر بلغت 2500 دينار.
 - 1/27 تم تحصيل المبالغ التالية : 4000 دينار من شركة الصابون، 1500 دينار من شركة المعدات الطبية .
 - 1/28 بلغت المسحوبات النقدية من قبل صاحب الوكالة خلال الشهر مبلغ 1500 دينار لاستعماله الشخصي .
 - 1/30 بلغت مصروفات الإعلان 7500 دينار ، وقد تم سداد 5000 دينار منها نقداً والباقي مازال مستحقاً لهيئة الإذاعة المرئية .
 - 1/31 سداد فاتورة النور والمياه بقيمة 1500 دينار .
 - 1/31 بلغت مصاريف الهاتف والتلكس مبلغ 1200 دينار ، دفعت نقداً .
- المطلوب :**

- 1 - إجراء قيود اليومية اللازمة لتسجيل العمليات المسابقة.
- 2 - تصوير حسابات الأستاذ.
- 3 - إعداد ميزان المراجعة قبل الإقفال.
- 4 - إجراء قيود الإقفال مع بيان الحسابات المتأثرة.
- 5 - إعداد ميزان المراجعة بعد الإقفال .
- 6 - إعداد قائمة الدخل وقائمة المركز المالي في نهاية الشهر.

حل المثال :

1 (قيود اليومية

التاريخ	البيان	رقم الحساب	دائن	مدين
1/1	ح/ الخزينة ح/ رأس المال " الاستثمار المبدئي "	11 31	20000	20000
1/2	ح/ الأثاث ح/ الدائنين " شراء أثاث على الحساب "	14 21	10000	10000
1/3	ح/ مصروف الإيجار ح/ الخزينة " سداد إيجار شهر يناير "	51 11	12000	12000
1/4	ح/ الخزينة ح/ الإيرادات " إيراد إعلان "	11 41	8000	8000
1/5	ح/ الدائنون ح/ الخزينة " سداد جزء من المستحق للدائنين "	21 11	2500	2500
1/20	ح/ المدينين ح/ الإيرادات " قيمة فوائد مستحقة على المدينين "	12 41	10000	10000
1/25	ح/ مصروف مرتبات ومهايا ح/ الخزينة " مرتبات العاملين خلال شهر يناير "	55 11	2500	2500
1/27	ح/ الخزينة ح/ المدينين " تحصيل جزء من المستحق على المدينين "	11 12	5500	5500
1/28	ح/ المسحوبات ح/ الخزينة " مسحوبات نقدية للاستعمال الشخصي "	32 11	1500	1500
1/30	ح/ مصروفات إعلان ح/ الخزينة ح/ الدائنين " سداد جزء من مصروفات إعلان والباقي على الحساب "	52 11 21	5000 2500	7500

استكمال الدورة المحاسبية وتصحيح الأخطاء

تابع قيود اليومية

1/31	حـ/ مصروفات نور ومياه	54		1500
	حـ/ الخزينة	11	1500	
	" دفع مصروفات نور ومياه "			
1/31	حـ/ مصاريف هاتف وتلكس	53		1200
	حـ/ الخزينة	11	1200	
	" دفع مصاريف هاتف وتلكس "			

(2) تصوير حسابات الأستاذ :

له	حـ/ الخزينة (11)	منه
	1200 حـ/ الإيجار	20000 حـ/ رأس المال
	2500 حـ/ الدائنين	8000 حـ/ الإيرادات
	2500 حـ/ المرتبات	5500 حـ/ المدينين
	1500 حـ/ المسحوبات	
	5000 حـ/ الإعلان	
	1500 حـ/ نور ومياه	
	1200 حـ/ هاتف وتلكس	
	18100 رصيد مرحل	
	33500	33500
		18100 منقول
له	حـ/ رأس المال (31)	منه
	2000 حـ/ الخزينة	2000 مرحل
	20000	20000
	20000 منقول	
له	حـ/ الأثاث (14)	منه
	10000 مرحل	10000 حـ/ الدائنين
	10000	10000
		10000 منقول
له	حـ/ الإيجار (51)	منه
	1200 مرحل	1200 حـ/ الخزينة
	1200	1200
		1200 منقول

استكمال الدورة المحاسبية وتصحيح الأخطاء

له	حـ/ الدائنون (21)	منه								
	<table><tr><td>الأثاث حـ/ 10000</td><td>الخزينة حـ/ 2500</td></tr><tr><td>الإعلان حـ/ 2500</td><td>مرحل 10000</td></tr><tr><td>12500</td><td>12500</td></tr><tr><td>10000 منقول</td><td></td></tr></table>	الأثاث حـ/ 10000	الخزينة حـ/ 2500	الإعلان حـ/ 2500	مرحل 10000	12500	12500	10000 منقول		
الأثاث حـ/ 10000	الخزينة حـ/ 2500									
الإعلان حـ/ 2500	مرحل 10000									
12500	12500									
10000 منقول										
له	حـ/ المدينون (12)	منه								
	<table><tr><td>الخزينة حـ/ 5500</td><td>الإيرادات حـ/ 10000</td></tr><tr><td>مرحل 4500</td><td></td></tr><tr><td>10000</td><td>10000</td></tr><tr><td></td><td>4500 منقول</td></tr></table>	الخزينة حـ/ 5500	الإيرادات حـ/ 10000	مرحل 4500		10000	10000		4500 منقول	
الخزينة حـ/ 5500	الإيرادات حـ/ 10000									
مرحل 4500										
10000	10000									
	4500 منقول									
له	حـ/ الإيرادات (41)	منه								
	<table><tr><td>الخزينة حـ/ 8000</td><td></td></tr><tr><td>المدينين حـ/ 10000</td><td>مرحل 18000</td></tr><tr><td>18000</td><td>18000</td></tr><tr><td>18000 منقول</td><td></td></tr></table>	الخزينة حـ/ 8000		المدينين حـ/ 10000	مرحل 18000	18000	18000	18000 منقول		
الخزينة حـ/ 8000										
المدينين حـ/ 10000	مرحل 18000									
18000	18000									
18000 منقول										
له	حـ/ المرتبات والمهايا (11)	منه								
	<table><tr><td>مرحل 2500</td><td>الخزينة حـ/ 2500</td></tr><tr><td>33500</td><td>33500</td></tr><tr><td></td><td>2500 منقول</td></tr></table>	مرحل 2500	الخزينة حـ/ 2500	33500	33500		2500 منقول			
مرحل 2500	الخزينة حـ/ 2500									
33500	33500									
	2500 منقول									
له	حـ/ نور ومياه (54)	منه								
	<table><tr><td>مرحل 1500</td><td>الخزينة حـ/ 1500</td></tr><tr><td>1500</td><td>1500</td></tr><tr><td></td><td>1500 منقول</td></tr></table>	مرحل 1500	الخزينة حـ/ 1500	1500	1500		1500 منقول			
مرحل 1500	الخزينة حـ/ 1500									
1500	1500									
	1500 منقول									
له	حـ/ مصروف إعلان (32)	منه								
	<table><tr><td>مرحل 7500</td><td>إلى مذكورين 7500</td></tr><tr><td>7500</td><td>7500</td></tr><tr><td></td><td>7500 منقول</td></tr></table>	مرحل 7500	إلى مذكورين 7500	7500	7500		7500 منقول			
مرحل 7500	إلى مذكورين 7500									
7500	7500									
	7500 منقول									

استكمال الدورة المحاسبية وتصحيح الأخطاء

منه	حـ/ مصاريف هاتف وتلكس (53)	له
1200	حـ/ الخزينة	1200
1200	مرحل	1200
1200	منقول	1200

منه	حـ/ المسحوبات (32)	له
1500	حـ/ الخزينة	1500
1500	مرحل	1500
1500	منقول	1500

(3) إعداد ميزان المراجعة قبل الإقفال :

وكاله الشرق للإعلان

ميزان المراجعة في 2009/1/31

أرصدة مدينة	أرصدة دائنة	رقم الحساب	اسم الحساب
18100		11	الخزينة
	20000	31	رأس المال
1200		51	مصروف الإيجار
4500		12	المدينون
2500		55	مصروف المرتبات والمهايا
7500		52	مصروف الإعلان
1500		32	المسحوبات
10000		14	الأثاث
	10000	21	الدائنون
	18000	41	الإيرادات
1500		54	مصروف نور ومياه
1200		53	مصروف هاتف وتلكس
48000	48000		

4 . قبيود الإقفال وبيان الحسابات المتأثرة :

التاريخ	البيان	رقم الحساب	دائن	مدين
1/31	حـ/ الإيرادات	41		18000
	حـ/ ملخص الدخل	33	18000	
	إقفال حـ/ الإيرادات في ملخص الدخل			
1/31	حـ/ ملخص الدخل	33		13900
	حـ/ مصروف الإيجار	51	1200	
	حـ/ مصروف المرتبات والمهاتبا	55	2500	
	حـ/ مصروف الإعلان	52	7500	
	حـ/ مصروف نور ومياه	54	1500	
	حـ/ مصروف هاتف وتلكس	53	1200	
	إقفال حسابات المصروفات في حـ/ ملخص الدخل			
1/31	حـ/ ملخص الدخل	33		4100
	حـ/ رأس المال	31	4100	
	إقفال حساب ملخص الدخل في حـ/ رأس المال			
1/31	حـ/ رأس المال	31		1500
	حـ/ المسحوبات	32	1500	
	إقفال حـ/ المسحوبات في حـ/ رأس المال			

استكمال الدورة المحاسبية وتصحيح الأخطاء

* حسابات الأستاذ المتأثرة بقيود الإقفال " لاحظ التسطير عند الإقفال "

منه	حـ/الإيرادات (41)	له
18000	حـ/ ملخص الدخل	1800
منقول	منقول	
18100		

منه	حـ/الإيجار ()	له
1200	حـ/ منقول	1200
	حـ/ ملخص الدخل	

منه	حـ/المرتبات والمهايا (41)	له
2500	منقول	2500
	حـ/ ملخص الدخل	

منه	حـ/الإعلان (52)	له
7500	منقول	7500
	حـ/ ملخص الدخل	

منه	حـ/نور ومياه (54)	له
1500	منقول	1500
	حـ/ ملخص الدخل	

منه	حـ/الهاتف والتلكس (53)	له
1200	منقول	1200
	حـ/ ملخص الدخل	

منه	حـ/المسحوبات (32)	له
1500	منقول	1500
	حـ/ رأس المال	

استكمال الدورة المحاسبية وتصحيح الأخطاء

منه	حـ/ رأس المال (41)	له
1500	حـ/ المسحوبات	20000
22600	مرحل	4100
24100		24100
		22600
		منقول (يظهر بالميزانية)

منه	حـ/ ملخص الدخل (41)	له
1200	إلى حـ/ الإيجار	18000
2500	إلى حـ/ المرتبات	
7500	إلى حـ/ الإعلان	
1500	إلى حـ/ نور ومياه	
1200	إلى حـ/ الهاتف والتلكس	
4100	مرحل	
18000		18000
4100	إلى حـ/ رأس المال	4100
		منقول

(5) إعداد ميزان المراجعة بعد الإقفال :

وكالة الشرق للإعلان

ميزان المراجعة بعد الإقفال

في 2009/1/31

أرصدة مدينة	أرصدة دائنة	رقم الحساب	اسم الحساب
18100		11	الخزينة
	22600	31	رأس المال
4500		12	المدينون
10000		14	الأثاث
	10000	21	الدائنون
32600	32600		

(6) الميزانية وقائمة الدخل :

وكالة الشرق للإعلان

منه	الميزانية في 2009/1/31	له
18100	10000	دائنون
4500	22600	رأس المال
1000		
32600	32600	

وكالة الشرق للإعلان

قائمة الدخل

عن الشهر المنتهى في 2009/1/31

الإيرادات		
المصروفات :		
مصرف الإيجار	1200	
مصرف المرتبات والمهايا	2500	
مصرف الإعلان	7500	
مصرف نور ومياه	1500	
مصرف هاتف وتلكس	1200	
إجمالي المصروفات	13900	
صافي الدخل	4100	

ملاحظات عامة

من خلال النظر في قيود الإقفال وترحيلها وإعداد القوائم المالية في نهاية الشهر يمكن ملاحظة مايلي :

- 1 . إن حساب الإيرادات جعل مديناً وذلك لقفله .
- 2 . إن حسابات المصروفات جعلت دائنة وذلك لقفله .
- 3 . إن حساب المسحوبات جعل دائناً وذلك لقفله ، مع ملاحظة انه اقفل في حساب رأس المال وليس في حساب ملخص الدخل وذلك لكونه ضمن حسابات حقوق الملكية (رأس المال) ولا يمثل مصروفاً .
- 4 . إن حساب ملخص الدخل عمره قصير جداً حيث فتح لتقفل فيه الإيرادات والمصروفات ثم اقفل رصيده في حساب رأس المال.
- 5 . أن رصيد حساب ملخص الدخل يمثل صافي الدخل الذي يظهر في نهاية قائمة الدخل (4100 دينار) .
- 6 . إن رصيد حساب رأس المال في بداية الشهر كان 20000 دينار وأصبح رصيده في نهاية الشهر (بعد الإقفال) 22600 دينار وذلك بفعل زيادته بصافي الدخل وتخفيضه بالمسحوبات ، أي :
$$22600 = 1500 - 4100 + 20000$$
- وهذه العملية تظهر بوضوح عند تأملك لحساب رأس المال بعد ترحيل قيود الإقفال إليه . المطلوب رقم (4) أعلاه.
- 7 . إن حساب رأس المال المعدل يظهر بقيمته الجديدة في قائمة المركز المالي "الميزانية" .
- 8 . إن الحسابات التي لا تمثل إيراداً أو مصروفاً ظهرت في قائمة المركز المالي، وهذه الحسابات ، بالإضافة إلى حساب رأس المال هي :
ح/ الخزينة - ح/ المدينون - ح/ الاثاث - ح/ الدائنون .

الأخطاء المحاسبية وكيفية تصحيحها

مما لاشك فيه أن الاتساع المتزايد لنطاق عمليات المشروع وكبر حجمه وتنوع نشاطاته تؤدي إلى ثقل العبء على كاهل النظام أو العمل المحاسبي من حيث التسجيل والترحيل والترصيد للعمليات المختلفة .

وفي هذه الحالة يكون الوقوع في الخطأ أمراً ضرورياً ، رغم التحوطات التي يتبناها المشروع كاستخدام الآلات المحاسبية والإعداد الدوري لموازن المراجعة وخضوع

قيود اليومية للمراجعة والتدقيق قبل إثباتها في الدفاتر . وقد تكتشف الأخطاء ولكن بعد تسجيلها في اليومية أو حتى بعد ترحيلها إلى حسابات الأستاذ المختلفة . وقد تكون قيود اليومية صحيحة ولكن عند ترحيلها إلى حسابات الأستاذ يقع الخطأ .

وجدير بالذكر أن القانون والعرف المحاسبي لم يجيزا الكتابة في الحواشي أو تحشيرها بين السطور في اليومية العامة، فإذا لم تثبت عملية ما في ميعادها فلا يجب أن تثبت بين السطور، كما أنه إذا أثبتت عملية بالخطأ (سواء في المبالغ أو أسماء الحسابات) فلا يجب أن تكشف لأن كل ذلك لا يشكك في صحة العملية فحسب بل يقلل من قيمة الدفتر كله . ونجد أنه مهما بذل المحاسب (كاتب الحسابات) من حرص ، ومهما تأنى في توجيه القيد فلا يخلو الأمر من ارتكابه لخطأ ما (وجل من لا يخطئ) ، فكيف السبيل إلى التصحيح.

إن فن إمساك الدفاتر يتولى الإجابة على هذا التساؤل ، هذا وقد قسمت الأخطاء من حيث أنواعها إلى أربعة أنواع رئيسية، وهي :

- 1 . أخطاء الحذف / السهو .
- 2 . أخطاء ارتكابية / كتابية .
- 3 . أخطاء فنية
- 4 . أخطاء عوضية / تكافؤية

ويمكن أن تكون هذه الأخطاء عند الإثبات في دفتر اليومية أو عند الترحيل إلى الحسابات المختلفة ، وبالتالي تم تقسيم الأخطاء من حيث مكان حدوثها إلى :

- 1 . أخطاء في اليومية (أخطاء في القيد)
- 2 . أخطاء في حسابات الأستاذ (أخطاء في الترحيل)

أولاً : أخطاء في اليومية :

فيما يلي شرح لكل نوع من الأخطاء وبيان كيفية تصحيحه:

1 - أخطاء الحذف أو السهو :

وهذا النوع من الأخطاء يتمثل في عدم إثبات عملية مالية بالكامل في دفتر اليومية، وبالتالي لا يظهر لها أثر في الدفاتر إطلاقاً ، وهذا النوع لا يؤثر على توازن ميزان

المراجعة . وفي هذه الحالة يتم إثبات العملية بالكامل في اليومية العامة مع الإشارة إلى عملية السهو عند شرح القيد وذكر تاريخها الذي حدثت فيه.

فمثلاً إذا اكتشف في 3/15 أن عملية شراء بضاعة على الحساب بمبلغ 1200 دينار تمت في يوم 1/15 من نفس السنة لم تثبت في الدفاتر ، فيجب أن تسجل بالقيد التالي :

1200	حـ/ المشتريات	3/15
1200	حـ/ الدائنون	
"إثبات العملية التي تمت في 1/15 ولم تثبت"		

2 - أخطاء ارتكابية أو كتابية :

وهذا النوع من الأخطاء قد يكون بسبب الآتي :

- أ) خطأ في مبلغ المعاملة - جانب واحد أو جانبيين
 - ب) خطأ في اسم الحساب أو أسماء الحسابات.
 - ج) خطأ التكرار ، كأن تكون عملية قد سجلت صحيحة ولكنها أثبتت مرتين.
 - د) الخطأ في جمع المبالغ في حالة القيود المركبة .
- وفيما يلي إجراءات التصحيح لكل منها :

أ - خطأ في مبلغ المعاملة

1 - في الجانبين:

مثال :

تم بيع بضاعة على الحساب بمبلغ 966 دينار ولقد أخطأ المحاسب وسجل العملية كما يلي :

696	حـ/ المدينين	
696	حـ/ المبيعات	

استكمال الدورة المحاسبية وتصحيح الأخطاء

التصحيح :

بالطريقة المطولة

- إلغاء القيد السابق ، كما يلي :

696	حـ/ المبيعات	
696	حـ/ المدينين	

- إثبات القيد كما يجب أن يثبت كالآتي

966	حـ/ المدينين	
966	حـ/ المبيعات	

بالطريقة المختصرة :

270	حـ/ المدينين	
270	حـ/ المبيعات	

لاحظ أنه بالطريقة المختصرة تم إضافة المبلغ الناقص فقط حيث أن الفرق بين ما يجب أن يثبت (966) وما اثبت بالخطأ (696) هو 270 دينار .

2 - في جانب واحد :

مثال : نفس العملية السابقة وقد قام المحاسب بإثباتها كما يلي :

966	حـ/ المدينين	
696	حـ/ المبيعات	

لاحظ أن الخطأ في المبلغ الدائن فقط .

التصحيح :

بالطريقة المطولة :

- إلغاء القيد السابق :

696	حـ/ المبيعات	
966	حـ/ المدينين	

- إثبات القيد كما يجب أن يثبت كالآتي :

966	حـ/ المدينين	
966	حـ/ المبيعات	

بالطريقة المختصرة:

لا تستخدم الطريقة المختصرة في مثل هذا النوع ، لان خطأ الرقم في جانب واحد فقط غير أن هناك من ينصح بإتباع طريقة القيد الأبتري أو القيد الأعرج في مثل هذه الحالة وذلك كما يلي :

-	حـ /	270	
	حـ / المبيعات		

ب- خطأ في اسم الحساب

مثال : تم دفع جزء من حساب الشركة العامة للأثاث (دائنين) بمبلغ 1000 دينار وقد اثبت كاتب الحسابات القيد كما يلي :

1000	حـ / المدينين		
	حـ / المصرف	1000	

لاحظ أنه جعل حـ / المدينين مدينا بدلا من حـ / الدائنين

التصحيح :

بالطريقة المطولة:

- إلغاء القيد السابق ، كما يلي :

1000	حـ / المصرف		
	حـ / المدينين	1000	

- إثبات القيد كما يجب أن يثبت كآلاتي :

1000	حـ / الدائنين		
	حـ / المصرف	1000	

بالطريقة المختصرة :

1000	حـ / الدائنين		
	حـ / المدينين	1000	

تبعاً لهذا القيد تم إلغاء المبلغ الذي حمل به المدينون حيث انه جعل حـ / المدينون دائنا بعد أن كان قد جعل مدينا بالخطأ وبالتالي اختفى اثر الخطأ وفي نفس الوقت هذا القيد أدى إلى إثبات المبلغ في حساب الدائنين وذلك بجعله مدينا بعد أن كان منسياً .

ج- خطأ ناتج عن تكرار عملية معينة :

استكمال الدورة المحاسبية وتصحيح الأخطاء

مثال : باعت شركة (أ) بضاعة بمبلغ 2000 دينار نقدا . وتم إثبات هذه العملية بصورة صحيحة ولكنها سجلت مرتين ، وذلك كما يلي :

2000	حـ / النقدية	
2000	حـ / المبيعات	
2000	حـ / النقدية	
2000	حـ / المبيعات	

التصحيح :

لتصحيح مثل هذا الخطأ يقوم المحاسب (كاتب الحسابات) بإلغاء احد القيدتين فقط وذلك كما يلي :

2000	حـ / المبيعات	
2000	حـ / النقدية	

د - خطأ في جمع مبالغ قيد مركب :

مثال : قامت شركة (أ) ببيع بضاعة بمبلغ 6500 دينار وقد استلمت الشركة 1000 دينار نقدا و 1550 دينار بصك على المصرف والباقي على الحساب . وقد قام كاتب الحسابات بإثبات العملية كما يلي :

1000	حـ / الخزينة	
1550	حـ / المصرف	
3590	حـ / المدينين	
6500	حـ / المبيعات	

لاحظ أن إجمالي مبالغ الطرف المدين من القيد هو 6140 دينار وذلك بسبب خطأ في احتساب المبلغ الذي على الحساب والذي يجب أن يكون 3950 دينار وليس 3590 دينار .

التصحيح : بالطريقة المطولة :

- إلغاء القيد كالتالي :

6500	حـ / المبيعات	
1000	حـ / الخزينة	
1550	حـ / المصرف	
3590	حـ / المدينين	

- ثم إثبات القيد كما يجب أن يثبت كالاتي :

1000	حـ / الخزينة	
1550	حـ / المصرف	
3950	حـ / المدينين	
6500	حـ / المبيعات	

بالطريقة المختصرة :

لا تستخدم في هذه الحالة ، إلا في حالة الاقتناع بإتباع طريقة القيد الأبتـر أو القيد الأعرج ، ففي هذه الحالة يكون القيد كما يلي :

360	حـ / المدينين	
—	حـ /	

وعند ترحيل هذا القيد إلى حـ / المدينين يكون إجمالي المبلغ الذي جعل به حساب المدينين مدينا بفعل هذه العملية هو 3950 دينار (3590 + 360).

3 - أخطاء فنية :

هذا النوع من الأخطاء عادة ما يحدث بسبب عدم الإلمام بالمبادئ المحاسبية المقبولة والمتعارف عليها وفيما يلي أمثلة لهذا النوع من الأخطاء وكيفية تصحيحه.

مثال أ :- اشترت شركة (أ) سيارة لاستخدامها في عمليات المشروع بمبلغ 5000 دينار بـصـك ، وقد اخطأ المحاسب واعتبرها ضمن حساب المشتريات بدلا من تحميلها على حساب السيارات . حيث كان القيد كما يلي :

5000	حـ / المشتريات	
5000	حـ / المصرف	

التصحيح :

بالطريقة المطولة :

- إلغاء القيد السابق كما يلي :

5000	حـ / المصرف	
5000	حـ / المشتريات	

استكمال الدورة المحاسبية وتصحيح الأخطاء

- ثم إثبات القيد بالصورة الصحيحة ، كما يلي :

5000	ح/ السيارات	
5000	ح/ المصرف	

بالطريقة المختصرة :

5000	ح/ السيارات	
5000	ح/ المشتريات	

لاحظ أن هذا القيد نتج عنه إثبات قيمة السيارات وتخفيض حساب المشتريات بالمبلغ.
مثال ب: دفعت شركة (أ) مبلغ 1000 دينار مصروفات صيانة للآلات ، وقد ارتكب المحاسب خطأ بأن حمل المبلغ على حساب الآلات بدلاً من تحميله على حساب الصيانة العادية . حيث كان القيد كما يلي :

1000	ح/ الآلات	
1000	ح/ الخزينة	

التصحيح :

بالطريقة المطولة

- إلغاء القيد السابق ، كما يلي :

1000	ح/ الخزينة	
1000	ح/ الآلات	

إثبات القيد بصورته الصحيحة كما يلي :

1000	ح/ مصروفات صيانة	
1000	ح/ الخزينة	

بالطريقة المختصرة :

1000	ح/ مصروفات صيانة	
1000	ح/ الآلات	

لاحظ أن هذا القيد يؤدي إلى تخفيض المبلغ الذي حمل على الآلات ويؤدي إلى زيادة أو إثبات مصروفات الصيانة .

4 - الأخطاء العوضية أو التكافؤية :

معلوم أن مبلغ كل عملية مالية لابد من أن يظهر في حسابين مختلفين على الأقل، أحدهما مدين والآخر دائن وبالتالي يكون طرفي القيد دائماً متساويان . ولكن حدوث هذا النوع من الأخطاء يؤدي إلى وجود خطأ رقمي في طرف قيد معين يقابله خطأ رقمي بنفس القيمة في طرف قيد آخر . فمثلاً حدوث خطأ بالزيادة في رصيد حساب المدينين يقابله خطأ بالزيادة في رصيد حساب المبيعات وبنفس القيمة نتيجة قيد آخر مختلف ، أو يكون الخطأ بالنقص بنفس القيمة في الجانبين المدين والدائن لحسابين مختلفين نتيجة لقيد يومية مختلفة ، شريطة أن يكون أحد الحسابين طبيعته مدينة والآخر طبيعته دائنة. كذلك أحياناً يكون هناك نقص في حساب معين في جانب الأصول (المدين) يقابله زيادة بنفس القيمة في حساب آخر في جانب الأصول أيضاً وغير ذلك من الأخطاء التي تعوض بعضها البعض وبالتالي لا تؤثر في توازن ميزان المراجعة .

ومن الأمثلة على هذا النوع من الأخطاء ما يلي :

أ) باعت شركة (أ) بضاعة على الحساب بمبلغ 650 دينار ، واشترت بضاعة على الحساب بمبلغ 990 دينار . وقد أثبتت هاتين العمليتين كالتالي :

650	حـ/ المدينين	
560	حـ/ المبيعات (بيع بضاعة على الحساب)	
900	حـ/ المشتريات	
990	حـ/ الدائنين (شراء بضاعة على الحساب)	

نلاحظ انه في القيد الأول جعل حساب المبيعات دائن بمبلغ 650 دينار بدلاً من 650 أي بفارق 90 دينار . وهذا أدى إلى تخفيض الجانب الدائن بمبلغ 90 دينار . كما نلاحظ انه في القيد الثاني جعل حساب المشتريات مديناً بمبلغ 900 دينار بدلاً من 990 دينار أي بفارق 90 دينار وهنا أدى إلى تخفيض الجانب المدين بمبلغ 90 دينار أيضاً . وهذا بالطبع لا يؤدي إلى عدم توازن ميزان المراجعة لان النقص في الجانب الدائن يقابله نقص في الجانب المدين وبنفس القيمة .

وعند اكتشاف مثل هذا النوع من الأخطاء يكون قيد التصحيح كما يلي :

بالطريقة المطولة :

استكمال الدورة المحاسبية وتصحيح الأخطاء

- إلغاء القيد الأول كالتالي :

560	حـ/ المبيعات	
650	حـ/ المدينين	

- إثبات القيد الأول كالتالي :

650	حـ/ المدينين	
650	حـ/ المبيعات	

- إلغاء القيد الثاني كما يلي :

990	حـ/ الدائنين	
900	حـ/ المشتريات	

- إثبات القيد الثاني كما يلي :

990	حـ/ المشتريات	
990	حـ/ الدائنين	

بالطريقة المختصرة :

90	حـ/ المشتريات	
90	حـ/ المبيعات	

لاحظ أن هذا القيد يؤدي إلى زيادة حساب المشتريات وزيادة حساب المبيعات بنفس القيمة - أي زيادة الجانب المدين والجانب الدائن بنفس القيمة حتى يعكس المبالغ الصحيحة .

ب- استلمت شركة (ب) مبلغ 1000 دينار نظير خدمات إعلانية - كما أدت خدمات على الحساب لطرف خارجي قيمتها 2000 دينار وعند إثبات هاتين العمليتين كانت كما يلي :

900	حـ/ الخزينة	
1000	حـ/ الإيرادات	
	تأدية خدمات إعلانية نقداً	

2100	حـ/ المدينين	
2000	حـ/ الإيرادات	
	تأدية خدمات إعلانية على الحساب	

لاحظ انه في هذه الحالة حدث أن حساب الخزينة (أصل) حمل بمبلغ اقل مما يجب وان حساب المدينين (أصل) قد حمل بمبلغ أكثر مما يجب . وكانت قيمة الخطأ متساوية أي 100 دينار . وبالتالي فان هذا الخطأ لا يؤثر على توازن ميزان المراجعة . وتستطيع التأكد من ذلك بجمع مبالغ الجانب المدين ومبالغ الجانب الدائن في القيد السابق - كلاهما 3000 دينار .

التصحيح:

بالطريقة المطولة :

- إلغاء القيدتين السابقين كما يلي :

1000	حـ / الإيرادات	900	2000
	حـ / الخزينة		
	حـ / الإيرادات	2100	
	حـ / المدينين		

- إثبات القيدتين بالصورة الصحيحة كما يلي :

1000	حـ / الخزينة	1000	2000
	حـ / الإيرادات		
	حـ / المدينين	2000	
	حـ / الإيرادات		

بالطريقة المختصرة :

100	حـ / الخزينة	100	
	حـ / المدينين		

لاحظ أن هذا القيد المختصر سيؤدي إلى زيادة حساب الخزينة (أصل) بمبلغ 100 دينار كما يؤدي إلى تخفيض حساب المدينين (أصل) بمبلغ 100 دينار . وبذلك تتعدل أرصدة هذه الحسابات .

مفاضلة بين طريقتي التصحيح :

مما تقدم يتضح أن لكل طريقة من طريقتي التصحيح مزايا خاصة بها نلخصها فيما يلي :

- (أ) التصحيح بالطريقة المختصرة يحتاج إلى قيد واحد فقط بينما يحتاج التصحيح بالطريقة المطولة إلى قيدين.
- (ب) قيد التصحيح بالطريقة المختصرة يكون عادة مركبا ويصعب فهمه بعكس قيد التصحيح حسب الطريقة المطولة والذي يسهل فهمه والاقتناع به .
- (جـ) هناك الكثير من الأخطاء التي لا يمكن إتباع الطريقة المختصرة لتصحيحها ، بينما لا يمكن تصور أي خطأ في القيد لا يستطيع تصحيحه بالطريقة المطولة.
- (د) إن قيد التصحيح بالطريقة المختصرة هو قيد مصطنع قد لا يمكن تفسيره إذا أعطى لنا دون أي شرح ، حيث انه في الواقع لا يدل على عملية مالية ذات مستندات مؤيدة ، بينما قيد التصحيح بالطريقة المطولة واضح وسهل الفهم ومنطقي فضلا عن انه يتمشى مع قواعد مسك الدفاتر ويمكن الرجوع إلى المستندات المؤيدة بكل سهولة.

مما تقدم هناك إجماع بين المحاسبين على تفضيل الطريقة المطولة لتصحيح الأخطاء وذلك لرجاحة مزاياها على تلك الخاصة بالطريقة المختصرة ، ومن اجل ذلك ننصح بإتباع الطريقة المطولة إلا في حالة طلب الطريقة المختصرة صراحة في التمارين والامتحانات .

ثانيا : أخطاء الترحيل

قد يكون القيد في اليومية صحيحا ولكن عند الترحيل للحسابات وقع الخطأ . ولكن كيف يتم تصحيح الأخطاء في الحسابات ؟ في بعض الأحيان تكون هناك إمكانية لتصحيح الخطأ عن طريق قيد تصحيحي في اليومية ، ولكن هناك حالات أخرى لا يمكن تصحيحها بقيد تصحيحي وفي هذه الحالة يتم التصحيح على الحساب نفسه ويكون التصحيح بطريقة واضحة ويحبذ أن يكون بقلم مغاير ويتم التوقيع بجانب التصحيح أو الكشط أو الحشر .

وفيما يلي شرح لمثل هذه الأخطاء التي تحدث عند الترحيل وكيفية تصحيحها :

أولاً : الأخطاء الارتكابية / ومن أمثلة ذلك :

1 (الخطأ في اسم الحساب :

مثال : قامت شركة (أ) بدفع مصروف الإيجار عن الشهر بمبلغ 300 دينار نقداً. وقد تم الإثبات في اليومية بالصورة الصحيحة وذلك بجعل حساب الإيجار مديناً وحساب الخزينة دائناً ، ولكن عند الترحيل جعل حساب مصروفات الصيانة مديناً بدلاً من حساب مصروفات الإيجار .

ولتصحيح هذا الخطأ يمكن إجراء القيد التالي :

300	حـ/ مصروف الإيجار	
300	حـ/ مصروف الصيانة	
	تصحيح ترحيل القيد رقم —	

2 (الخطأ في الترحيل إلى الجانب غير الصحيح في الحساب المعنى

ومثال ذلك ترحيل مبلغ مصروف المرتبات في الجانب الدائن في حساب مصروف المرتبات بدلاً من الجانب المدين - أو ترحيل مبلغ إيراد استثمار إلى الجانب المدين من حساب إيراد استثمار بدلاً من الجانب الدائن . وهذا النوع من الخطأ يتم تصحيحه بشطب المبلغ الوارد في الجانب غير الصحيح من الحساب وإعادة كتابته (ترحيله) في الجانب الصحيح للحساب المعنى أي أن التصحيح هنا لا يتم عن طريق قيد تصحيحي .

3 (الخطأ الناتج عن تكرار عملية الترحيل

ومعنى ذلك أن عملية الترحيل تكون صحيحة (أي للحسابات المعنية) ولكن تكون مكررة أكثر من مرة وهناك احتمالين :

- أ (تكرار الترحيل لحساب واحد فقط : أي أن احد طرفي القيد تم ترحيله مرتين . وفي هذه الحالة يمكن تصحيح هذا الخطأ بشطب الرقم الذي تكرر ترحيله وذلك على نفس الحساب مع التوقيع بجانبه.
- ب) تكرار الترحيل للحسابات المختصة : أي أن طرفي القيد قد تم ترحيلها لحساباتها المعنية أكثر من مرة وفي هذه الحالة يمكن تصحيح ذلك بقيد محاسبي .

استكمال الدورة المحاسبية وتصحيح الأخطاء

مثال : نفترض أن شركة ما قامت بدفع مصروفات إيجار نقداً بمبلغ 1200 دينار نقداً وكان إثبات القيد صحيحاً كما يلي:

1200	حـ/ مصروف إيجار	
1200	حـ/ الخزينة	

ولكن تم ترحيل هذا القيد مرتين لكلا الحسابين أي أن حساب مصروف الإيجار جعل مدينا بمبلغ 2400 وحساب الخزينة جعل دائناً بنفس المبلغ أيضاً ولكن على مرتين (أي كل مرة 1200 دينار) وتصحيح ذلك يمكن عمل القيد التالي:

1200	حـ/ الخزينة	
1200	حـ/ مصروف إيجار	

4 (الخطأ في المبالغ عند الترحيل :

ويحدث هذا الخطأ عند نقل المبالغ المرحلة إلى الحسابات المعنية .

وفيما يلي أمثلة لذلك :

أ - ترحيل مبلغ خطأ لحساب واحد

مثال : قامت شركة ما باستلام مبلغ من المدينين وقدره 2100 دينار، نقداً وكانت عملية الإثبات صحيحة وذلك يجعل حساب الخزينة مدينا وحساب المدينين دائناً بنفس المبلغ السابق ذكره . ولكن عند الترحيل رحل مبلغ 1200 دينار ، إلى حساب المدينين بالخطأ بينما رحل إلى حساب الخزينة المبلغ الصحيح 2100 دينار في مثل هذه الحالة يتم التصحيح عن طريق شطب مبلغ 1200 الظاهر في حساب المدينين بالخطأ وإثبات أو كتابة المبلغ الصحيح 2100 دينار وذلك مع التوقيع بجانبه على نفس الحساب.

ب- ترحيل مبلغ خطأ للحسابات المذكورة في القيد

مثال : نفس المثال السابق ولكن بافتراض أن عملية الترحيل أدت إلى ظهور مبالغ خاطئة في كل من حساب الخزينة وحساب المدينين أي رحل مبلغ 1200 لكلا الحسابين بدلا من 2100 في هذه الحالة يمكن التصحيح عن طريق قيد تصحيحي كما يلي:

900	حـ/ الخزينة	
900	حـ/ المدينين	
	تصحيح ترحيل القيد رقم -	

ثانيا : أخطاء الحذف أو السهو :

قد يتم الإثبات في اليومية بصورة صحيحة لعملية معينة ولكن يحدث الخطأ وذلك بعدم ترحيل طرف أو طرفي القيد إلى الحساب أو الحسابات المعنية - بمعنى أن الحذف يكون جزئيا أو كليا. في الحالة الأولى فإن ذلك يؤثر في توازن ميزان المراجعة أما في الحالة الثانية فليس لذلك تأثير على التوازن ، وعادة يكون التصحيح بعد اكتشاف الخطأ بأن يرحل طرف القيد أو طرفي القيد إلى الحساب أو الحسابات المعنية أي دون إثبات قيد تصحيحي .

وعموما بالنسبة لأخطاء الترحيل يجب أن يعمل قيد تصحيحي ما أمكن ذلك وفي حالة استحالة ذلك فلا بأس من أن يقوم المحاسب بعملية الكشط أو الحشر أو غير ذلك من عمليات التصحيح شريطة أن يكون التصحيح بصورة أنيقة وموقع عليه.

الحساب المعلق

في بعض الحالات قد لا تتمكن الشركة من اكتشاف الأخطاء قبل إعداد ميزان المراجعة مما يؤدي إلى عدم توازن جانبيه، وفي مثل هذه الحالات تقوم الشركة بإحداث التوازن عن طريق فتح حساب يطلق عليه الحساب المعلق أو حساب فروق الدفاتر. فإذا كان مجموع الجانب المدين يفوق مجموع الجانب الدائن لميزان المراجعة جعل الحساب المعلق دائنا بالفرق، أما إذا كان مجموع الجانب المدين أقل من مجموع الجانب الدائن للميزان جعل الحساب المعلق مدينا بالفرق ، وبذلك يكون الحساب المعلق احد البنود الظاهرة في ميزان المراجعة ويفتح له حساب بالدفاتر ويجعل مدينا أو دائنا (حسب الأحوال).

وعند اكتشاف الخطأ أو الأخطاء التي أدت إلى عدم التوازن يستخدم الحساب المعلق في التصحيح وذلك بجعله طرفا في قيد التصحيح . ويجب ملاحظة أن الأخطاء التي تصحح باستخدام الحساب المعلق هي تلك الأخطاء التي تسبب في عدم توازن ميزان المراجعة وبالتالي أي أخطاء أخرى تكتشف بعد فتح الحساب المعلق غير أنها لا تؤثر في توازن الميزان يجب تصحيحها بقيود تصحيحية لا يكون الحساب المعلق في احد طرفيها.

مثال : نفترض أنه عند إعداد ميزان المراجعة لشركة ما في نهاية السنة المالية اتضح أن مجموع الجانب المدين يفوق مجموع الجانب الدائن بمبلغ 2500 دينار، وبعد الجهود التي بذلت في أحداث التوازن للميزان اتضح أن السبب خطأ في الدفاتر ولكن لم يعرف بالتحديد . وبالتالي ليس أمام الشركة إلا أن تفتح حساب معلق تجعله دائنا بالقيمة

استكمال الدورة المحاسبية وتصحيح الأخطاء

(2500) ويظهر هذا الحساب ضمن البنود الظاهرة في ميزان المراجعة وكذلك في قائمة المركز المالي وذلك بظهوره ضمن الأرصدة الدائنة.

وخلال السنة التالية نفترض أن الخطأ الذي تسبب في عدم توازن الميزان قد تم اكتشافه وعرف بالتحديد بأنه بسبب عدم ترحيل مبلغ 2500 إلى حساب الدائنين حيث أن القيد كان كما يلي :

2500	حـ/ المشتريات	
2500	حـ/ الدائنين	
	شراء بضاعة على الحساب	

هذا وقد تم ترحيل الطرف المدين إلى حساب المشتريات غير أن الطرف الدائن لم يرحل إلى الجانب الدائن من حساب الدائنين
ففي هذه الحالة يكون قيدها التصحيح كما يلي

2500	حـ/ معلق	
2500	حـ/ الدائنون	
	تصحيح ترحيل القيد رقم —	
	وقفل الحساب المعلق	

وهذا القيد يؤدي إلى تعديل رصيد حساب الدائنون وإلى إقفال الحساب المعلق.
ويجب أن يفهم أن فتح الحساب المعلق يجب ألا تلجأ إليه الشركة إلا في أضيق الحدود، لأن ظهور الحساب المعلق بين حساباتها يثير الشكوك ، ولذلك يتوجب على الشركة محاولة البحث عن الأخطاء وتصحيحها أولاً بأول خلال السنة المالية وفي الوقت المناسب .

كذلك تجدر الإشارة إلى أن عدم توازن ميزان المراجعة ليس بالضرورة بسبب أخطاء الحذف في الترحيل ولكن يمكن أن تكون في عملية الجمع أو في تصنيف الحسابات المدينة والدائنة أو عدم إدراج رصيد حساب معين في الميزان رغم صحته بدفتر الأستاذ العام ولذلك يجب على المحاسب التأني ولا يقوم بفتح حساب معلق بمجرد عدم توازن جانبي ميزان المراجعة .

أكتشاف الأخطاء

هناك طرق مختلفة يتم من خلالها اكتشاف الأخطاء في الحسابات والدفاتر المحاسبية منها تلك التي تتبع عند عمليات التدقيق والمراجعة اليومية للسجلات والدفاتر ، ومنها عن طريق ميزان المراجعة .

ففي حالة عدم تساوى جانبي ميزان المراجعة ، فيجب تحديد أو احتساب الفرق بين الجانبين قبل المضي في محاولة البحث عن الخطأ أو الأخطاء التي تسببت في عدم التوازن وعند تحديد الفرق هناك عدة احتمالات :

1 - إذا كان الفرق بين الجانبين 10 أو 100 أو 1000 فأغلب الظن أن السبب في ذلك هو في عملية الجمع نفسها أو قد يكون بسبب حذف مبلغ مساوي لأحد هذه المبالغ الممثلة للفرق.

2 - إذا كان الفرق بين الجانبين يقبل القسمة على (2) فإن الخطأ لابد أن يكون بسبب إدراج مبلغ مدين في الجانب الدائن أو العكس .

فمثلاً إذا كان الفرق 404 دينار ، فعند قسمته على (2) يكون الناتج 202 دينار وهذا المبلغ قد يكون قد أدرج في احد الجانبين بطريقة الخطأ وبالرجوع إلى الحسابات قد يكتشف هذا الحساب ذو الرصيد 202 دينار . وتجدر الإشارة إلى أن الرقم 404 قد يكون محذوف ويكون رصيدا لحساب لم يدرج في الميزان أصلاً.

3- إذا كان الفرق بين الجانبين يقبل القسمة على (9) فإن الخطأ يمكن أن يكون أما في ترتيب خانات المبلغ أي مبلغ 542 أدرج على أساس 524 أو 425 دينار (أي رقم مقلوب) أو أن الخطأ في موضع الفاصلة أو النقطة بين أرقام المبلغ ، كان يكون المبلغ 25,000 دينار أدرج على أساس 25.000 دينار أو 250,000 دينار مثلاً.

وفي بعض الأحيان لا يمكن التوصل إلى سبب الخطأ بسهولة عند اتباع طريقة الفرق بين جانبي الميزان وذلك لوجود أكثر من خطأ . فمثلاً قد يكون الخطأ في الجمع وفي إدراج رصيد مدين على أساس انه دائن أي أن هذه الإجراءات أو هذه الطريقة هي مفيدة في حالة وجود خطأ واحد ، أي يكون هو آخر خطأ تبحث عنه.

ففي حالة عدم القدرة على اكتشاف الخطأ الذي سبب عدم توازن ميزان المراجعة فإن الإجراء العادي والعام هو تتبع المراحل المختلفة في الدورة المحاسبية على أن تبدأ من

آخر مرحلة وصلت إليها وتعود إلى الخلف ، أي إلى القيود المنشأة للعملية في اليومية العامة .

وفي الحقيقة ليست هناك طريقة ثابتة ومحدودة يتم إتباعها لاكتشاف الأخطاء عن طريق المراجعة والاختبار والفحص والتتبع . ولكن هناك نقاط مقترحة يمكن إتباعها وهي كما يلي :

- 1 - أعد جمع جانبي ميزان المراجعة للتأكد من أن الخطأ ليس في عملية الجمع.
 - 2 - قارن الحسابات ومبالغها الظاهرة بميزان المراجعة مع تلك المتواجدة في دفتر الأستاذ العام للتأكد من عدم حذف أي حساب أو إدراج مبلغه خطأ.
 - 3 - أعد ترصيد الحسابات بالأستاذ العام ، فربما يكون الخطأ في عملية الترصيد.
 - 4 - تتبع الترحيلات في الأستاذ العام وقارنها باليومية واضعاً إشارة بجوار المبالغ المرحلة للأستاذ العام وكذلك وضع إشارة على نفس المبالغ باليومية العامة حتى تضمن أن كل المبالغ للحسابات المذكورة باليومية قد تم ترحيلها دون أخطاء
 - 5 - التأكد من إجمالي الخانات المدينة والدائنة في اليومية العامة
- وفي الغالب معظم الأخطاء التي تسبب في عدم توازن جانبي ميزان المراجعة يمكن أن يتم اكتشافها قبل الانتهاء من الإجراءات المشار إليها أعلاه.

وتجدر الإشارة إلى أنه قيل الالتجاء إلى كل الإجراءات التي ذكرت أعلاه يجب على المحاسب (الطالب) التأكد من أن آله الحاسبة بطايراتها صالحة .

أسئلة وتدريبات

- 1.3 ما هو معنى الإيرادات ؟ عندما تتحصل شركة على نقدية هل يعنى ذلك أنها تحصلت على إيراد ؟ اشرح .
- 2.3 ما هو معنى المصروفات ؟ هل قيام شركة بدفع مبلغا من المال يعنى ذلك أنها دفعت مصروف ؟ اشرح.
- 3.3 ماهى المعادلة الأساسية لقياس الدخل ؟
- 4.3 ما الفرق بين قائمة الدخل وقائمة المركز المالي ؟
- 5.3 لماذا يطلق على حسابات المصروفات والإيرادات اسم الحسابات المؤقتة ؟
- 6.3 اشرح العلاقة بين حسابات المصروفات والإيرادات ورأس المال.
- 7.3 ماهى القاعدة التي تتبع عند إقفال رصيد حساب في حساب آخر ؟
- 8.3 ما الفرق بين حساب ملخص الدخل وقائمة الدخل ؟
- 9.3 ما هي القوائم التي يمكن إعدادها من ميزان المراجعة قبل الإقفال؟
- 10.3 ما هي القائمة التي يمكن إعدادها من ميزان المراجعة بعد الإقفال ؟
- 11.3 اذكر أنواع الأخطاء في المحاسبة مع ذكر أمثلة لكل نوع ؟
- 12.3 اذكر طرق تصحيح الأخطاء في اليومية مع الشرح البسيط لكل منها ؟
- 13.3 ما هو القيد الإلتر أو الأعرج ومتى يلجأ المحاسب إليه ؟
- 14.3 اذكر خصائص كل من الطريقة المطولة والطريقة المختصرة لتصحيح الأخطاء وأيهما تعتبر مفضلة ولماذا ؟
- 15.3 تكلم عن أخطاء الترحيل وكيف يمكن تصحيحها ؟
- 16.3 عرف الحساب المعلق ومتى يلجأ إليه المحاسب وكيف يتم تكوينه ؟
- 17.3 ما هي الإجراءات التي قد يقوم بها المحاسب لاكتشاف الخطأ الذي سبب في عدم توازن جانبي ميزان المراجعة ؟
- 18.3 "عند عدم تساوى جانبي ميزان المراجعة يجب على المحاسب فتح حساب معلق بالفرق ناقش هذه العبارة؟
- 19.3 في 2009/7/1 قام احد المهندسين بافتتاح محل لخدمة وصيانة السيارات، وفيما يلي بيان بالعمليات التي حدثت خلال الشهر :
7/2 أودع مبلغ 8000 دينار في حساب خاص بالمحل في المصرف.
7/3 تم شراء ورشة متقلة بمبلغ 4000 دينار بصك
7/4 تم شراء معدات ومهمات بمبلغ 800 دينار بصك .

استكمال الدورة المحاسبية وتصحيح الأخطاء

- 7/5 تم استئجار مكتب لمزاولة عمليات المحل بإيجار شهري قدره 50 دينار، وقد تم سداد إيجار الشهر الحالي.
- 7/31 بلغت الإيرادات المحصلة خلال الشهر نظير خدمات الصيانة مبلغ 700 دينار أودعت المصرف.
- 7/31 تم إصلاح سيارة لشركة (أ) مقابل 300 دينار على أن تسدد فيما بعد.
- 7/31 بلغت المرتبات المدفوعة للعاملين بالمحل خلال الشهر مبلغ 250 دينار.
- 7/31 بلغت مصاريف النور والمياه المدفوعة بصك مبلغ 40 دينار كما بلغت مسحوبات صاحب المحل 150 دينار .

المطلوب :

- 1 - إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات ما تقدم
 - 2 - ترحيل قيود اليومية إلى الحسابات الخاصة بها
 - 3 - إعداد ميزان المراجعة في نهاية الشهر
- 20.3) بالرجوع إلى التدريب السابق ، المطلوب مايلي :
- 1 - إجراء قيود الإقفال
 - 2 - إعداد قائمة الدخل عن الشهر
 - 3 - إعداد قائمة المركز المالي في نهاية الشهر .
- 21.3) قام احدثهم بتأسيس مكتب لنقل البضائع وذلك في 2009/8/1 وقد تمت العمليات التالية خلال الشهر :
- 8/1 أودع صاحب المكتب مبلغ 4000 دينار في الخزينة لاستخدامها في عمليات المكتب .
- 8/2 شراء سيارة نقل بمبلغ 3400 دينار وسدد مبلغ 800 دينار والباقي على الحساب.
- 8/6 شراء أريطة لاستخدامها خلال الشهر قيمتها 50 دينار " مصروف "
- 8/6 دفع إيجار المكتب مبلغ 150 دينار.
- 8/8 شراء أثاث بمبلغ 600 دينار
- 8/25 بلغت إيرادات الشهر مبلغا وقدره 3000 دينار ، استلم منه 2600 دينار نقدا والباقي لم يستلم بعد "مدينين " .
- 8/28 دفع أجور عمال النقل قدرها 1400 دينار عن الشهر
- 8/30 سداد مصروف النور والمياه عن الشهر وقدره 60 دينار .
- 8/30 بلغت قيمة المسحوبات الشخصية لصاحب المكتب مبلغ 300 دينار خلال الشهر .

المطلوب :

- 1 - تسجيل العمليات السابقة في اليومية وترحيلها إلى حسابات الأستاذ
 - 2 - إعداد ميزان المراجعة قبل الإقفال.
 - 3 - إجراء قيود الإقفال وتصوير حساب رأس المال.
 - 4 - إعداد قائمة الدخل عن الفترة المنتهية في 2009/8/31 .
 - 5 - إعداد قائمة المركز المالي في 2009/8/31.
- 3.22) اشترى احدى مبنی مكون من 17 غرفة بتاريخ 10/1 لاستغلاله كـفندق سياحي ، وقد تمت العمليات التالية خلال نفس الشهر :
- 10/1 ايداع مبلغ 80000 دينار في خزانة الفندق.
- 10/2 دفع مبلغ 70000 دينار إلى مالك المبنى القديم ، وقد غطى هذا المبلغ مايلي:
- ارض 8000 دينار
- مبنى 42000 دينار
- أثاث 20000 دينار
- 10/3 شراء أثاث إضافي بمبلغ 3000 دينار على الحساب من شركة الأثاث.
- 10/8 تم تحصيل رسوم إقامة من نزلاء الفندق بلغت 1750 دينار .
- 10/8 تم إيداع النقدية في حساب خاص بالمصرف مع بقاء مبلغ 500 دينار في خزانة الفندق للمصروفات النثرية
- 10/12 إجراء إصلاحات وصيانة للمبنى تكلفت 100 دينار دفعت نقدا.
- 10/15 دفع مرتبات العاملين بالفندق بلغت 1350 دينار بصك.
- 10/15 تحصيل رسوم إقامة من نزلاء الفندق بلغت 4000 دينار أودعت المصرف.
- 10/15 استلمت فاتورة من متعهد التموين قدرها 1500 دينار ثمن مواد تموينية للمطعم.
- 10/15 بلغت إيرادات المطعم خلال النصف الأول من الشهر مبلغ 2200 دينار أودعت المصرف.
- 10/19 تم سداد الفاتورة التي استلمت يوم 10/15 بصك
- 10/22 تحصيل رسوم إقامة من نزلاء الفندق بلغت 1700 دينار.
- 10/30 بلغت مرتبات العاملين بالفندق 1750 دينار دفعت بصك.
- 10/30 بلغت إيرادات المطعم خلال النصف الثاني من الشهر مبلغ 1900 دينار أودعت المصرف .
- 10/30 سحب مبلغ 1500 دينار من حساب المصرف وأودع الخزانة .

استكمال الدورة المحاسبية وتصحيح الأخطاء

- 10/30 دفع مصروف غسل وكي أغطية الأسرة بمبلغ 150 دينار نقدا .
10/30 دفع فاتورة النور والمياه التي بلغت 270 دينار نقدا .
10/30 كانت مسحوبات صاحب الفندق للإغراض الشخصية قد بلغت 1000 دينار
10/30 استحققت فاتورة رسوم إقامة على شركة (أ) قدرها 1000 دينار .
المطلوب :

- 1 - تسجيل العمليات السابقة في دفتر اليومية
 - 2 - ترحيل إلى حسابات الأستاذ
 - 3 - إعداد ميزان المراجعة قبل الإقفال
 - 4 - إجراء قيود الإقفال وتصوير حساب رأس المال
 - 5 - إعداد ميزان المراجعة بعد الإقفال
 - 6 - إعداد قائمة الدخل عن الشهر .
 - 7 - إعداد قائمة المركز المالي في نهاية الشهر .
- 23.3) الآتي ميزان المراجعة المستخرج من دفاتر المغسلة البخارية الحديثة في
2009/12/31 :

المغسلة البخارية الحديثة

ميزان المراجعة

في 2009/12/31

اسم الحساب	أرصدة دائنة	أرصدة مدينة
المدينون		6925
نقدية بالمصرف		12000
الدائنون	8000	
المسحوبات		1500
السيارات		3000
رأس المال	20625	
أراضي		2000
مباني		6000
آلات تنظيف		5000
إيرادات تنظيف	15000	
مرتببات ومكافآت		2500
مواد تنظيف مستخدمة		800
مصروفات إعلان		1000
مصروف نور ومياه		1900
وقود وزيوت		1000
	43625	42625

استكمال الدورة المحاسبية وتصحيح الأخطاء

المطلوب :

- 1 - إعداد قائمة الدخل عن الفترة المنتهية في 2009/12/31.
 - 2 - إعداد قائمة المركز المالي في 2009/12/31.
 - 3 - بيان قيود الإقفال مع تصوير حساب ملخص الدخل وحساب المسحوبات وحساب رأس المال.
3. 24) الآتي ميزان المراجعة المستخرج من دفاتر مكتب للتخليص الجمركي في 2009/12/31:

أرصدة مدينة	أرصدة دائنة	اسم الحساب
5000		نقدية بالمصرف
1000		نقدية بالخرينة
3000		المدينون
5000		الأثاث
6000		سيارات
	3000	الدائنون
	18400	رأس المال
	4000	إيرادات
1400		مصرف إعلان
1500		مرتبات
350		أدوات مكتبية مستخدمة
300		مصرف إيجار
500		مصرف سفر وانتقال
250		مصرف هاتف
100		مصرف نور ومياه
1000		مسحوبات نقدية
25400	25400	

المطلوب:

- 1 - إعداد قائمة الدخل عن الفترة المنتهية في 2009/12/31.
- 2 - إعداد قائمة المركز المالي في 2009/12/31

3 - بيان قيود الإقفال مع تصوير حساب ملخص الدخل وحساب رأس المال وحساب المسحوبات .

25.3) في 2009/4/1 قام احدثهم بإنشاء نادي خاص للألعاب الرياضية ، وفيما يلي بيان بعمليات النادي خلال ثلاثة أشهر :

4/1 استثمار مبلغ 5000 دينار أودع خزينة النادي.

4/2 استئجار صالة بايجار شهري قدره 500 دينار تم سداد إيجار الشهر الأول

4/4 شراء أثاث بمبلغ 1000 دينار من شركة الأثاث الحديث تم سداد 500 دينار والباقي على الحساب.

4/6 شراء مهمات وأدوات لاستخدامها خلال الشهر بمبلغ 75 دينار ومازالت القيمة مستحقة لشركة بيع الأدوات الرياضية .

4/7 شراء آلات ومعدات رياضية بمبلغ 7500 دينار من الشركة المتحدة للمعدات الرياضية تم سداد مبلغ 2000 دينار نقدا.

4/9 سداد مبلغ 50 دينار لشركة الأدوات الرياضية .

4/12 شراء مهمات إضافية تكلفتها 135 دينار من شركة بيع الأدوات الرياضية.

4/12 تم تحديد رسوم العضوية للأطفال بثلاثة دنانير شهريا للطفل الواحد وتسم تحصيل رسوم العضوية من 300 طفل عن الشهر الأول ، كما تم تحديد رسوم العضوية للكبار بمبلغ ستة دنانير شهريا للشخص الواحد -وقد قام 75 شخص من أصل 100 شخص بدفع الرسوم المستحقة عن الشهر الأول .

4/13 دفع مبلغ 300 دينار للشركة المتحدة للمعدات الرياضية.

4/14 تم تأجير إحدى غرف النادي (ملحقة بالصالة) لأحد الأشخاص لاستغلالها كمقهى للنادي اعتبارا من يوم 4/15 مقابل إيجار شهري قدره 100 دينار . وقد تم تحصيل إيجار المقهى عن نصف الشهر الأول .

4/15 اتضح عدم صلاحية إحدى الآلات الكاتبة المشتراه ضمن لأثاث بتاريخ

4/4 وتم إعادتها إلى الشركة المعنية ، وقد صل من الشركة إشعار بان النادي جعل دائنا في دفاترها بمبلغ 150 دينار ثمن الآلة .

4/30 بلغت مرتبات الشهر الأول مبلغ 250 دينار دفعت نقدا.

4/30 دفع فاتورة النور والمياه التي بلغت 35 دينار.

4/30 شراء آلة كاتبة جديدة بمبلغ 130 دينار نقدا.

- 5/1 دفع إيجار صالة النادي عن الشهر الثاني بلغ 500 دينار نقداً
5/1 سداد مبلغ 50 دينار لشركة الأثاث الحديث.
5/3 شراء أدوات ومهمات لاستخدامها خلال الشهر الثاني من شركة بيع الأدوات الرياضية على الحساب بمبلغ 80 دينار
5/6 دفع رسوم النظافة بلغت 70 دينار نقداً
6/8 تم تحصيل رسوم العضوية المستحقة على الكبار من الشهر السابق (25 شخص × 6 دينار)
5/9 تحصيل رسوم عضوية عن الشهر الثاني التي بلغت 1350 دينار
5/17 تحصيل رسوم عضوية من أعضاء جدد بلغت 100 دينار.
5/18 تحصيل مبلغ 100 دينار قيمة إيجار المقهى خلال الشهر الثاني.
5/31 سداد فاتورة النور والمياه عن الشهر الثاني بلغت 50 دينار.
6/31 دفع مكافآت العاملين بالنادي بلغت 450 دينار.
6/1 سداد إيجار صالة النادي عن الشهر الثالث بمبلغ 500 دينار.
6/1 سداد الرصيد المستحق لشركة بيع الأدوات الرياضية .
6/6 دفع رسوم النظافة بلغت 70 دينار نقداً
6/8 شراء أدوات ومهمات لاستخدامها خلال الشهر الثالث من شركة بيع الأدوات الرياضية على الحساب بمبلغ 50 دينار.
6/13 شراء آلات ومعدات رياضة إضافية بمبلغ 250 دينار على الحساب من الشركة المتحدة للمعدات الرياضية .
6/15 تحصيل رسوم العضوية عن النصف الأول من الشهر الثالث قدرها 1500 دينار.
6/18 تحصيل إيجار المقهى عن الشهر بمبلغ 100 دينار.
6/30 سداد مرتبات العاملين التي بلغت 500 دينار.
6/30 سداد فاتورة النور والمياه التي بلغت 55 دينار.
6/30 تحصيل رسوم العضوية عن النصف الثاني للشهر الثالث قدرها 2000 دينار.

المطلوب :

- 1 - تسجيل العمليات السابقة في اليومية
- 2 - الترحيل إلى دفاتر الأستاذ
- 3 - إعداد ميزان المراجعة بالمجاميع والأرصدة.

استكمال الدورة المحاسبية وتصحيح الأخطاء

- 4 - إجراء قيود الإقفال وإعداد ميزان المراجعة بعد الإقفال
5 - إعداد قائمة الدخل عن الفترة من 09/4/1 إلى 09/6/30 2009
6 - إعداد قائمة المركز المالي في 09/6/30 2009
26.3 وقعت الأخطاء التالية بحسابات شركة ما ، المطلوب بيان قيود التصحيح باستخدام طريقتي التصحيح :

أ - استلمت الشركة صكاً بمبلغ 9595 دينار من المدينين اثبت كما يلي :

5959	من حـ/ المصرف	
5959	إلى حـ/ المدينين	

ب- تم شراء سيارة خاصة للشركة بمبلغ 4500 دينار سددت نقداً وكان القيد كما يلي:

4500	من حـ/ المشتريات	
—	إلى حـ/ المصرف	

جـ/ استلمت الشركة إيرادات قدرها 5000 دينار نقداً أثبتت كما يلي :

5000	من حـ/ المصرف	
5000	إلى حـ/ الإيرادات	

د - دفعت الشركة مصروف إيجار مبني الإدارة نقداً واثبت كما يلي :

700	من حـ/ مصروفات الصيانة	
700	إلى حـ/ المصرف	

هـ- سحب صاحب الشركة نقدية لأغراض شخصية وأثبتت هذه العملية كالاتي:

500	من حـ/ المصروفات الشخصية	
500	إلى حـ/ الخزينة	

و - سددت الشركة المستحق للدائنين وقدره 6945 دينار وقد اثبت القيد كما يلي

6594	من حـ/ الدائنين	
5964	إلى حـ/ المصرف	

27.3) ظهرت قيود اليومية التالية في إحدى الشركات والمطلوب بيان قيود التصحيح بأي طريقة تراها ، علماً بأن شرح القيود صحيح :

500	من حـ/ الخزينة	
500	إلى حـ/ الإيرادات	
	استلام مبلغ من المدينين	

استكمال الدورة المحاسبية وتصحيح الأخطاء

1000	من حـ/ مصروف الصيانة إلى حـ/ الخزينة دفع مصروف الإيجار بصك	1000
------	--	------

6920	من حـ/ مصروف المرتبات إلى حـ/ الخزينة دفع مرتبات العاملين عن شهر مايو وقدرها 6920 دينار بصك	6920
------	--	------

3000	من حـ/ الأثاث إلى حـ/ المصرف شراء أثاث على الحساب	3000
------	---	------

1500	من حـ/ المسحوبات إلى حـ/ المصرف سحب نقدية من المصرف وإيداعها خزينة المحل	1500
------	---	------

8787	من حـ/ المدينين إلى حـ/ المصرف دفع المستحق للدائنين وقدره 7878 بصك	7878
------	--	------

3. 28) فيما يلي حساب الدائن (أ) كما ظهر بدفاتر إحدى الشركات :

له	حـ/ الدائن (أ)	منه
1/1	رصيد 1440	93 مردودات مبيعات 1/10
1/3	مبيعات 669	460 الخزينة 1/17
2/2	مبيعات 920	210 أوراق قبض 1/25
		900 المصرف 2/5
		200 المصرف 2/10
		1166 رصيد مرحل
	3029	3029
	1166 رصيد	
	منقول	

استكمال الدورة المحاسبية وتصحيح الأخطاء

وعند المراجعة تبين أن الترحيل قد تم طبقا لما هو مثبت في اليومية العامة وإن العمليات كما يلي :

في 1/3 باع (أ) للشركة بضاعة قيمتها 696 دينار .
 في 1/10 ردت الشركة بضاعة قيمتها 93 دينار لعدم الحاجة إليها .
 في 1/17 أرسلت الشركة صكا للدائن بمبلغ 640 دينار
 في 1/25 حررت الشركة ورقة تجارية بمبلغ 210 لصالح الدائن (أ) تستحق الدفع بعد شهرين .
 في 2/2 اشترت الشركة بضاعة من الدائن (أ) قيمتها 920 دينار على أن تحصل على خصم قدره 20 دينار إذا تم الدفع خلال أسبوع ، وقد تم السداد يوم 2/5 بصك في 2/10 أرسلت الشركة صكا للدائن (أ) قيمته 200 دينار .

المطلوب :

- 1 - إجراء قيود التصحيح اللازمة باليومية
- 2 - تصوير حساب الدائن (أ) كما يجب أن يكون

3.29) عند مراجعة حسابات شركة (أ) ظهرت الأخطاء التالية :

- اشترت الشركة بضاعة بمبلغ 1000 دينار نقدا وعند إثبات العملية بالسدفاتر أجرى القيد التالي :

1000	من حـ/ المشتريات
1000	إلى حـ/ المصرف

- تم تحصيل مبلغ 2000 دينار نقدا من المدينين وأثبتت العملية مرتان في اليومية كما أن الترحيل تم في الحاليتين
- اشترت الشركة سيارة بمبلغ 5000 دينار على الحساب ولم تسجل بعد بالدفاتر .
- اشترت الشركة قطعة أثاث بمبلغ 600 دينار نقدا وأثبتت العملية كما يلي:

600	من حـ/ المشتريات
600	إلى حـ/ الخزينة

وعند ترحيل القيد جعل حساب الخزينة دائنا بمبلغ 60 دينار فقط

- دفعت الشركة مصروف إيجار المبنى الإداري بمبلغ 1015 دينار نقدا وكان القيد كما يلي :

1015	من حـ/ مصروف الإيجار
1015	إلى حـ/ المصرف

- علماً بأنه تم ترحيل 1015 إلى حساب المصرف غير انه جعل حساب مصروفات الصيانة مدينا بالقيمة بدلا من حساب الإيجار.
- سددت الشركة إلى احد دائئها مبلغ 4300 دينار بصك وعند الإثبات في اليومية كان القيد كما يلي :

3400	من حـ/ الدائئين
3400	إلى حـ/ المصرف

غير أن الترحيل كان صحيحا

المطلوب : تصحيح الأخطاء السابقة مع بيان طريقة تصحيح كل منها .

الْقَصْدُ مِنَ الْبَيْعِ

محاسبة عمليات شراء وبيع البضاعة

كان النقاش فيما سبق ينصب على شرح الدورة المحاسبية في الشركات الخدمية، وبالتالي كان الحديث على المشروعات التي تقدم خدمة نظير رسوم أو أتعاب أو إيراد، مثال ذلك محلات الصيانة ومحلات الغسيل الكيماوي ومكاتب المحاسبين والمحامين وعيادات الأطباء والفنادق والأندية وغير ذلك من المشاريع التي لا تتعامل بالسلع أو البضائع . كما أن القوائم المالية التي نوقشت فيما سبق هي مناسبة لمثل هذه المشاريع الخدمية ، فعند قياس الدخل تمت المقارنة بين إيراد الخدمات وبين المصروفات المختلفة التي تكبدتها هذه المشاريع خلال الفترة للحصول على الإيراد .

ولكن هناك مشاريع كثيرة أخرى والتي نتحصل على إيراداتها عن طريق شراء وبيع السلع والبضائع ، وهذه المشاريع تسمى عادة بالمشاريع التجارية والتي تعمل في تجارة الجملة أو في تجارة القطاعي (التجزئة) . تقوم شركات تجارة القطاعي بشراء بضائعها من شركات تجارة الجملة (أو في بعض الأحيان من الشركات المصنعة) ثم تقوم بإعادة بيعها إلى عملائها أو زبائنهم أو بكلمة أخرى للمستهلكين . والأمثلة على ذلك كثيرة مثل محلات بيع المواد الغذائية ومحلات بيع الملابس والأقمشة ومحلات بيع الأحذية ومحلات بيع أدوات ومعدات القرطاسية وغيرها من المحلات التي تصادفنا في حياتنا اليومية . وقد تكون هذه المشاريع التجارية في شكل شركات مثل شركة الأسواق التي تتعامل مع سلع مختلفة (غذائية ، ملابس ، أحذية ، أدوات منزلية) وشركات الأثاث التي تقوم بشراء الأثاث وإعادة بيعه ، والشركات التي تتعامل بالأدوات والمعدات الكهربائية والمنزلية كالتلاجات والغسالات والمجمدات وأجهزة الإذاعة المسموعة والمرئية .

وتجدر الإشارة إلى أن جميع المفاهيم والمبادئ والطرق والأساليب المحاسبية التي تعرضنا لها عند الحديث عن المشاريع الخدمية تنطبق تماما على المشاريع التجارية، باستثناء أن هناك حاجة لبعض المسميات والمصطلحات الجديدة بالإضافة إلى ما تعلمناه في الفصول السابقة حتى يمكن المحاسبة عن عمليات الشراء والبيع بصورة سليمة . فهناك مشاكل محاسبية كثيرة تصادفنا في قطاع المشاريع التجارية ليس لها وجود في

قطاع مشاريع الخدمات ، وعلى سبيل المثال لا الحصر نورد فيما يلي بعض المشاكل التي تحتاج إلى معالجة محاسبية بقطاع المشاريع التجارية:

- 1 - شراء بضاعة نقداً أو على الحساب .
- 2 - الحصول على خصم مشتريات من الموردين .
- 3 - تخزين البضاعة بالمخازن .
- 4 - مردودات ومسموحات مشتريات البضاعة .
- 5 - تسعير البضاعة .
- 6 - جرد البضاعة (حصر كميتها وتقييمها) .
- 7 - الفاقد والتالف من البضاعة .
- 8 - بيع بضاعة نقداً أو على الحساب .
- 9 - خصم المبيعات للمدينين .
- 10 - شحن البضاعة .
- 11 - رد جزء أو كل البضاعة المباعة لأحد العملاء .
- 12 - عدم تحصيل الديون من المدينين " ديون معدومه "

وغيرها من المشاكل التي لم تعترضنا في الغالب عند الكلام عن المحاسبة في المشاريع الخدمية .

وفي هذا الفصل سنناقش عمليات شراء وبيع البضاعة والمشاكل المحاسبية المتعلقة بها، كما سنقدم قائمة الدخل وقائمة المركز المالي في المشاريع التجارية وما يتبع ذلك من قيود الإقفال وإعداد ميزان المراجعة بعد الإقفال وتصوير القوائم المالية.

المحاسبة عن عمليات شراء البضاعة

يتم تسجيل البضاعة المشتراة بغرض إعادة بيعها بجعل حساب خاص يسمى مشتريات البضاعة (أو اختصاراً حساب المشتريات) مدينا بتكلفة البضاعة المشتراة، أما الطرف الدائن من القيد فهو حساب المصرف أو الخزينة في حالة المشتريات النقدية وإما حساب الدائنين في حالة المشتريات على الحساب " بالأجل " كما هو موضح أدناه :

XX	حـ/ المشتريات
XX	حـ/ المصرف أو الخزينة
	شراء بضاعة نقداً

أو	
XX	حـ/ المشتريات
XX	حـ/ الدائنين
	شراء بضاعة على الحساب

وعندما يتم السداد في الحالة الثانية يكون القيد كالاتي :

XX	حـ/ الدائنين
XX	حـ/ المصرف / الخزينة
	سداد مستحقات الدائنين

ويقتصر استخدام حساب المشتريات على تسجيل العمليات الخاصة بالبضاعة المشتراة بقصد إعادة بيعها ، أما الأصول التي تشتري بغرض الاستعمال في تسير دفة العمل في الشركة مثل المباني والأثاث والسيارات ... فإنه يتم تسجيلها بجعل حساب الأصل المعنى مدينا وليس حساب المشتريات .

وحساب المشتريات لا يبين ما إذا كانت البضاعة المشتراة قد تم بيعها أم أنها لا تزال في حوزة الشركة ، وفي نهاية المدة يمثل الرصيد المتجمع في حساب المشتريات (مدين دائما) تكلفة البضاعة المشتراة خلال الفترة المحاسبية ، ويستخدم رصيد حساب المشتريات في إعداد قائمة الدخل ويكون حساب المشتريات قد حقق الهدف منه ومن ثم يتم إقفاله في نهاية الفترة المحاسبية في حساب ملخص الدخل كأى مصروف آخر وبالتالي يكون رصيد حساب المشتريات دائما صفر في بداية كل فترة محاسبية .

مصرفوف نقل المشتريات

من المنطق أن يتضمن ثمن البضاعة المشتراة بغرض إعادة بيعها أي مصرفوفات ضرورية لنقل هذه البضاعة إلى مخازن المشتري ، وفي بعض فروع النشاط التجاري يكون من المعتاد أن يقوم البائع بسداد مصرفوفات نقل البضاعة إلى محل المشتري ، وقد يتم إدراج مصرفوفات النقل كبند مستقل في المطالبة (الفاتورة) التي يبيعها البائع بالإضافة إلى ثمن الشراء . وأحيانا لا تظهر مصرفوفات النقل في بند مستقل ، وفي هذه الحالة فإن المورد (البائع) يحدد ثمن البضاعة المشتراة منه بحيث يغطي مصرفوفات النقل أيضا ، وبالتالي فإن تكلفة البضاعة المشتراة تتضمن أيضا مصرفوفات النقل لهذه البضاعة ، بغض النظر عما إذا كان المشتري هو الذي يقوم بسدادها أو أنه يدفع سعرا أعلى للبائع لتغطية مصرفوفات نقل المشتريات . ويطلق على مصرفوفات المشتريات اسم " مصرفوفات نقل للداخل " أي إلى الشركة المشتريّة تمييزاً لها عن مصرفوفات نقل المبيعات والتي يطلق عليها اسم مصرفوفات نقل للخارج " أي إلى خارج الشركة " .

ويمكن جعل حساب المشتريات مدينا بمصرفوفات النقل للداخل ، ولكن يفضل استخدام حساب مستقل لتجميع مصرفوفات النقل للداخل . ويكون قيد اليومية اللازم لتسجيل مصرفوفات نقل البضاعة المشتراة في دفاتر المشتري كما يلي :

حـ/ مصرفوفات نقل للداخل	xx	
حـ/ المصرف أو الدائنين	xx	
دفع مصرفوفات نقل أو استحقاق مصرفوفات نقل		

ونظرا لان مصرفوفات نقل المشتريات تعد جزءا من ثمن البضاعة المشتراة، فإن رصيد حساب مصرفوفات نقل للداخل تجمع أو تضاف إلى رصيد حساب المشتريات على قائمة الدخل لبيان صافي تكلفة الشراء .
أي أن :

$$\text{رصيد حساب المشتريات " ثمن الشراء " + رصيد حساب مصرفوفات نقل للداخل = صافي تكلفة الشراء}$$

ومن الأسباب التي تحتم استخدام حساب مستقل لتجميع مصرفوفات نقل للداخل بدلا من إدراجها في الجانب المدين لحساب المشتريات هو إعلام الإدارة بالمبالغ التي تتكبدها الشركة مقابل نقل البضاعة المشتراة خلال الفترة المحاسبية لان معرفة ذلك يعد

من أهم الإجراءات الرقابية على المصروفات بالإضافة إلى استخدامها في المفاضلة بين وسائل النقل المختلفة واتخاذ القرار المناسب حيالها .

مردودات ومسموحات المشتريات

عندما يتضح أن هناك بضاعة تم شراؤها غير أنها ليست مطابقة للمواصفات ففي هذه الحالة يمكن ردها أو ترجيعها للمورد (البائع) أو أن يطلب المشتري تخفيضا لسعر الشراء ويتم تسجيل رد البضاعة المشتراة أو مردودات المشتريات بالقيد التالي حسب الحالات الآتية :

أ) إذا كان الشراء على الحساب :

xx	حـ/ الدائنين	
xx	حـ/ مردودات ومسموحات المشتريات	

ب) إذا كان الشراء نقدا وتم ترجيع نقدية للمشتري:

xx	حـ/ الخزينة	
xx	حـ/ مردودات ومسموحات المشتريات	

جـ) إذا كان الشراء نقدا غير أن المشتري لم يستلم نقدية :

xx	حـ/ الدائنين	
xx	حـ/ مردودات ومسموحات المشتريات	

في بعض الأحيان قد يتفق المورد (البائع) مع المشتري على عدم رد البضاعة والاحتفاظ بها مقابل أن يسمح له بتخفيض ثمن الشراء الأصلي المتفق عليه ، ويكون القيد كما يلي - حسب الأحوال الآتية :

أ - إذا كان الشراء نقدا وقام المورد برد جزء من الثمن :

xx	حـ/ الخزينة	
xx	حـ/ مردودات ومسموحات المشتريات	

ب- إذا كان الشراء نقدا غير أن المورد لم يرد جزء من الثمن بعد :-

xx	حـ/ المدينين	
xx	حـ/ مردودات ومسموحات المشتريات	

جـ- إذا كان الشراء على الحساب.

حـ/ الدائنين	xx
حـ/ مردودات ومسموحات المشتريات	xx

ويفضل استخدام حساب مستقل لتسجيل مردودات ومسموحات المشتريات بدلا من تسجيلها مباشرة في الجانب الدائن لحساب المشتريات ، لأن الدفاتر المحاسبية في هذه الحالة تبين كلا من إجمالي المشتريات وقيمة مردودات ومسموحات المشتريات والتي تفيد في أغراض الرقابة ، لاحظ أن حساب المشتريات رصيد مدين وحساب المردودات رصيده دائن ولذلك يتم تبويبها على قائمة الدخل وذلك بطرح رصيد حساب المردودات من رصيد حساب المشتريات لبيان صافي ثمن الشراء . وبالتالي يكون تبويب حساب المشتريات والحسابات المتعلقة به على قائمة الدخل كالتالي :

XXXX	المشتريات " ثمن الشراء "
(XX)	تطرح : مردودات ومسموحات المشتريات
XXX	صافي ثمن الشراء
XX	تضاف : مصروفات نقل للداخل
XX	وأي مصروفات أخرى متعلقة بالمشتريات
XXX	صافي تكلفة الشراء

ومن المصروفات الأخرى التي تتعلق بالمشتريات وبالتالي تضاف إلى صافي ثمن الشراء للوصول إلى صافي تكلفة الشراء هي كالتالي (على سبيل المثال لا الحصر)

- مصروفات جمركية على المشتريات
- مصروفات تأمين على المشتريات
- عمولة مشتريات

المحاسبة عن عمليات بيع البضاعة

إذا كان لأي شركة أن تستمر في نشاطها بنجاح فإنها بطبيعة الحال يجب أن تبيع بضائعها بأسعار أعلى من الأسعار التي دفعتها أو ستدفعها للموردين الذين اشترت منهم . أي أن سعر البيع يجب أن يغطي ثلاث أشياء ، وهي :

1 - صافي تكلفة شراء البضاعة .

محاسبة عمليات شراء وبيع البضاعة

- 2 - جميع المصروفات اللازمة لتسيير دفعة العمل مثل مصروف المرتبات ومصروف النور والمياه ومصروفات النقل للداخل والخارج.
- 3 - صافي دخل مناسب لضمان استمرارية الشركة وحصول أصحابها على دخل يكفي حاجاتهم .

وعندما تقوم الشركة ببيع بضاعة للغير ، فلما أنها تستلم الثمن نقداً على الفور أو أنها تسجلها لحسابهم ، أي جعلهم مدينين بها . وفي الحالتين تكون الشركة قد تحصلت على أصل أما في شكل نقدية بالمصرف أو الخزينة وأما في شكل حسابات مدينين والتي ستحول إلى نقدية عند التحصيل من المدينين . وكما ذكرنا سابقاً أن الإيراد هو عبارة عن زيادة في الأصول . وعادة يفتح حساب المبيعات بدلاً من حساب الإيرادات في الشركات التجارية وذلك لتسجيل مبيعات البضاعة خلال الفترة المحاسبية ، ويكون قيد المبيعات كما يلي :

أ - في حالة المبيعات النقدية :

xx	حـ/ المصرف / الخزينة	
xx	حـ/ المبيعات	

ب- في حالة المبيعات على الحساب :

xx	حـ/ المدينين	
xx	حـ/ المبيعات	

وعندما يقوم المدينون بدفع جزء أو كل من المستحق عليهم يكون القيد :

xx	حـ/ المصرف / الخزينة	
xx	حـ/ المدينين	

ويعتبر الإيراد قد تحقق من بيع البضاعة في الفترة التي يتم فيها تسليم البضاعة للعميل بالرغم من أن السداد قد لا يتم إلا في فترة لاحقة ، ولذلك فإن الإيراد من بيع البضاعة الذي يتحقق في فترة معينة قد يختلف عن النقدية المحصلة خلال هذه الفترة التي تمت قبل عمليات البيع . وعلى ذلك فإن نقطة البيع تعتبر هي نقطة تحقق الإيراد بغض النظر عن استلام أو عدم استلام النقدية الخاصة بعملية البيع . وبالتالي يثبت الإيراد (إيراد المبيعات) بالدفاتر عند نقطة البيع والتي عندها يكون :-

- 1 - قد انتقلت ملكية البضاعة من البائع إلى المشتري أي أن عملية تبادل قد انتهت.
- 2 - قد التزم المشتري بتسديد قيمة البضاعة المشتراة.

مردودات ومسموحات المبيعات

البضاعة المباعة قد ترد أو ترجع من قبل العميل (المشتري) لمخالفتها المواصفات المطلوبة ، وفي هذه الحالة تسمى مردودات مبيعات ، أو ربما يمنح العميل سعرا أقل من السعر الأصلي للبضاعة وفي هذه الحالة تسمى مسموحات المبيعات ولتشابه الحالتين بفضل أن يفتح حساب واحد يسمى حساب مردودات ومسموحات المبيعات وتثبت فيه الحالتين .

وتأثير مردودات ومسموحات المبيعات هو تخفيض إيرادات المبيعات وتخفيض في حساب النقدية أو في حساب المدينين . فإذا جعل حساب المبيعات مدينا بقيمة المردودات التي تحدث خلال الفترة المحاسبية فإن رصيد حساب المبيعات في نهاية الفترة سيشمل صافي المبيعات ، وحجم المردودات سوف لن يكشف عنه من خلال الدفاتر . ولكن يفضل أن يفتح حساب مستقل يسمى حساب مردودات ومسموحات المبيعات يجعل مدينا بقيمة المردودات والمسموحات التي تحدث خلال الفترة المحاسبية ، ويظهر في نهاية الفترة رسيدا مدينا والذي بمقارنته برصيد حساب إجمالي المبيعات يمكن التعرف على صافي المبيعات ، وهذين الحسابين يظهران على قائمة الدخل . والسبب في جعل حساب مستقل للمردودات والمسموحات حتى تكون إدارة الشركة على علم دائم بحجم المردودات والمسموحات وتستطيع تبعا لذلك اتخاذ ما من شأنه يؤدي إلى تقليل عملية رد البضاعة المباعة والتي قد يكون سببها الأساسي هو عدم تلبية رغبة العملاء أو أن السلع المباعة بها عيب يجب تداركه في الحال .

ويتم إثبات مردودات ومسموحات المبيعات بالكيفية التالية حسب كل حالة مما يأتي:

أ - رد بضاعة مباعة نقداً وقامت الشركة برد قيمتها :

××	حـ/ مردودات ومسموحات المبيعات
××	حـ/ المصرف / الخزينة

ب- رد بضاعة مباعة نقداً ولم تقم الشركة برد قيمتها بعد :

××	حـ/ مردودات ومسموحات المبيعات
××	حـ/ الدائنين

ج- رد بضاعة مباعة على الحساب :

××	حـ/ مردودات مسموحات المبيعات
××	حـ/ المدينين

مصرف المبيعات

تتكبد الشركات مصروفات متنوعة في عمليات بيع البضاعة ، ومن أهمها مصروفات نقل المبيعات ، (مصروفات نقل للخارج) ومصروفات الإعلان ومصروفات التوزيع ومصروفات عمولة وكلاء البيع وغيرها . ومن المفضل فتح حساب خاص لكل نوع رئيسي من هذه الأنواع ، ومن القيود المحاسبية المتعلقة بمصروفات المبيعات ما يلي:

حـ/ مصروفات نقل للخارج حـ/ المصرف أو الخزينة دفع مصروف نقل مبيعات	xx	xx
حـ/ عمولة وكلاء بيع حـ/ المصارف أو الخزينة دفع عمولة مبيعات	xx	xx
حـ/ مصروفات دعابة أو إعلان حـ/ المصرف أو الخزينة دفع مصروفات إعلان	xx	xx

مثال عن عمليات الشراء والبيع

إليك العمليات التالية التي تمت خلال فترة معينة لشركة ما :

- 1 - شراء بضاعة على الحساب بمبلغ 2000 دينار من شركة (أ)
- 2 - شراء بضاعة نقداً بمبلغ 3000 دينار من شركة (ب)
- 3 - شراء بضاعة بمبلغ 6000 دينار من شركة (جـ) سدد منها 2000 دينار نقداً والباقي على الحساب .
- 4 - شراء بضاعة نقداً بمبلغ 4000 دينار من شركة (د)
- 5 - رد بضاعة إلى شركة (أ) قيمتها 500 دينار لمخالفتها المواصفات .
- 6 - رد بضاعة إلى شركة (ب) قيمتها 1000 دينار لمخالفتها المواصفات واستلام القيمة .
- 7 - ردة بضاعة إلى شركة (جـ) قيمتها 1500 دينار لمخالفتها المواصفات .
- 8 - رد بضاعة إلى شركة (د) قيمتها 1000 دينار ولم تستلم الشركة قيمتها بعد من شركة (د)
- 9 - بيع بضاعة على الحساب بمبلغ 2000 دينار إلى شركة (أ)

محاسبة عمليات شراء وبيع البضاعة

- 10- بيع بضاعة نقدًا بمبلغ 3000 دينار إلى شركة (ب)
- 11- بيع بضاعة إلى شركة (ج) بمبلغ 6000 دينار استلم منها 2000 دينار نقدًا والباقي على الحساب .
- 12- بيع بضاعة نقدًا بمبلغ 4000 دينار إلى شركة (د).
- 13- ردت بضاعة من شركة (أ) قيمتها 500 دينار لمخالفتها المواصفات .
- 14- ردت بضاعة من شركة (ب) قيمتها 1000 دينار لمخالفتها المواصفات وتسليم القيمة .
- 15- ردت بضاعة من شركة (ج) قيمتها 1500 دينار لمخالفتها المواصفات .
- 16- ردت بضاعة من شركة (د) قيمتها 1000 دينار غير أن الشركة لم تدفع القيمة بعد .

المطلوب : إثبات قيود اليومية اللازمة لإثبات ما تقدم .

العملية	مدين	دائن	بيان
1	2000		حـ/ المشتريات حـ/ الدائنين - شركة (أ)
2	3000	2000	حـ/ المشتريات حـ/ الخزينة
3	6000	2000 4000	حـ/ المشتريات حـ/ الخزينة حـ/ الدائنين - شركة (ب)
4	4000	4000	حـ/ المشتريات حـ/ الخزينة
5	500	500	حـ/ الدائنين - شركة (أ) حـ/ مردودات ومسموحات المشتريات
6	1000	1000	حـ/ الخزينة حـ/ مردودات ومسموحات المشتريات
7	1500	1500	حـ/ الدائنين - شركة (ج) حـ/ مردودات ومسموحات المشتريات
8	1000	1000	حـ/ المدينين - شركة (د) حـ/ مردودات ومسموحات المشتريات
9	2000	2000	حـ/ المدينين - شركة (أ) حـ/ المبيعات
10	3000	3000	حـ/ الخزينة حـ/ المبيعات

محاسبة عمليات شراء وبيع البضاعة

حـ/ الخزينة	2000		
حـ/ المدينين - شركة (ج)	4000		11
حـ/ المبيعات	6000		
حـ/ الخزينة	4000		12
حـ/ المبيعات	4000		
حـ/ مردودات ومسموحات المبيعات	500		13
حـ/ المدينين - شركة (أ)	500		
حـ/ مردودات ومسموحات المبيعات	1000		14
حـ/ الخزينة	1000		
حـ/ مردودات ومسموحات المبيعات	1500		15
حـ/ المدينين - شركة (ج)	1500		
حـ/ مردودات ومسموحات المبيعات	1000		16
حـ/ الدائنين - شركة (د)	1000		

ملاحظة

تم حذف شرح كل قيد وذلك لتكرار نفس الشرح لأكثر من قيد ويمكن للقارئ أن يرجع إلى العملية التي نتج عنها القيد وذلك بتتبع رقم العملية المبين قرين كل قيد.

الخصم

الخصم هو تخفيض ثمن شراء البضاعة من وجهة نظر المشتري وتخفيض ثمن بيع البضاعة من وجهة نظر البائع . وهناك ثلاث أنواع من الخصم التي يتعامل معها المحاسب خلال تسجيله للعمليات المختلفة وهي : (1) الخصم التجاري (2) الخصم النقدي (3) خصم الكمية ، وفيما يلي نتناول بالشرح كل منها :

1 - الخصم التجاري :

تقوم الشركات التجارية والصناعية بالإعلان عن أسعار بضائعها وذلك من خلال إصدارها لقوائم أسعار (كتالوجات) السلع أو المنتجات التي تتعامل بها وعادة تعطى هذه الشركات تخفيضات على الأسعار المدرجة بقوائم الأسعار ، وخاصة لتجار الجملة الذين يشترون البضائع بكميات كبيرة ، وقد يصل التخفيض إلى 10% أو 26% . وهذا التخفيض الذي يسمح به البائع للمشتري عن السعر المعلن بالقوائم (الكتالوجات) يسمى بالخصم التجاري . وقد يتم تعديل نسب الخصم حسب تغير مستوى الأسعار أو عند تغير الظروف الاقتصادية دون الحاجة إلى إصدار قوائم أسعار جديدة ، كما يمكن التمييز بين الأسعار التي يشتري بها كل عميل "مشتري" وذلك عن طريق إعطاء نسب متفاوتة

للخصم تبعا لعدة عوامل منها قدرة المشتري على المساومة أو رغبة الشركة في المحافظة على عملائها وخاصة الكبار منهم أو كنوع من الدعاية لإقناع المؤسسات والشركات المختلفة على التعامل معها.

والخصم التجاري لا يسجل بالدفاتر لأن ما يهم المشتري والبائع هو السعر الفعلي الذي يتم الاتفاق عليه بعد الخصم التجاري ، حيث أن الخصم التجاري لا يعتبر دخلا للمشتري وإنما وسيلة للوصول إلى السعر الفعلي للشراء ، كما أنه من وجهة نظر البائع فالخصم التجاري لا يعتبر خسارة لأن البائع لا يهتمه السعر المعلن وإنما السعر الفعلي الذي يتفق عليه .

وفيما يلي نورد مثالا عن كيفية تسجيل قيود اليومية في حالة وجود الخصم التجاري في دفاتر كل من المشتري والبائع :

مثال

قامت شركة (أ) ببيع بضاعة على الحساب لشركة (ب) وكان السعر المعلن لهذه البضاعة حسب قائمة الأسعار هو 10 دینارات للوحدة وقد اتفق على خصم تجاري قدره 10% وشحن 1000 وحدة من هذه البضاعة إلى شركة (ب) ، وقد سددت شركة (ب) المستحق عليها بعد أسبوع من تاريخ المعاملة بـ 9000 دينار .
المطلوب : إثبات هذه العملية في دفاتر كل من المشتري والبائع .
الحل :

ثمن البضاعة حسب الأسعار المعلنة = $10 \times 1000 = 10000$ دينار

قيمة الخصم التجاري = $10\% \times 1000 = 1000$ دينار

الثمن الفعلي للبضاعة = $10000 - 1000 = 9000$ دينار

قيود اليومية :

دفاتر المشتري :

9000	ح/ المشتريات
9000	ح/ الدائنين - شركة (أ) شراء بضاعة على الحساب
9000	ح/ الدائنين - شركة (أ) ح/ المصرف
	سداد مستحقات شركة (أ)

دفاتر البائع :

9000	حـ/ المدينين - شركة (ب)	9000
	حـ/ المبيعات	
	بيع بضاعة على الحساب	
9000	حـ/ المصروف	9000
	حـ/ المدينين - شركة (ب)	
	تحصيل قيمة مبيعات من شركة (ب)	

شروط الائتمان

تقوم الكثير من الشركات بإعطاء عملائها مهلة أو فترة للسداد أي فترة زمنية تفصل بين نقطة إتمام عملية البيع ونقطة السداد من قبل العملاء . وقد يقوم العملاء بالسداد خلال هذه الفترة المسموح بها . هذا ما يسمى بالبيع أو الشراء على الحساب " أو الأجل " فمن وجهة نظر المشتري يعتبر الشراء بالأجل وسيلة تمكنه من شراء كمية كبيرة من البضاعة ومن ثم يمكنه زيادة مبيعاته بالرغم من أن موارده المالية قد تكون محدودة . ويأمل المشتري دائما في شراء بضاعة على الحساب وبيعها بسرعة واستخدام جزء من النقدية المحصلة لسداد المبالغ المستحقة عليه لصالح دائنيه .

فإذا كان الاتفاق بين المشتري والبائع يقضي أن يكون الدفع فوري ، فعادة يحرر البائع فاتورة مبيعات نقدية على أن تظهر كلمة "نقداً" أو " مبيعات نقدية " بوضوح على فاتورة البائع . ولكن أغلب الشركات الكبيرة (تجار الجملة) تقوم ببيع بضائعها على الحساب على أن يتم الاتفاق على مدة أو فترة زمنية يتم خلالها السداد " كحد أقصى " وهذا الاتفاق عادة ما يكتب على فاتورة المورد (فاتورة البائع) وذلك بذكر المدة الزمنية التي يتوجب على المشتري السداد خلالها . فإذا كانت المدة المسموح بها 30 يوماً فإن فاتورة البائع تظهر الرمز التالي (ص / 30) والتي تقرأ (صافي 30 يوماً) وتعني بان المشتري يجب أن يسدد ما عليه خلال 30 يوماً من تاريخ الفاتورة ، وكلمة صافي " الواردة في شرط المدة تعني أن إجمالي المبلغ المذكور على الفاتورة يجب أن يدفع .

وتختلف مدة الائتمان المسموح بها من صناعة لأخرى وكذلك تبعاً للوضع المالي للمشتري (الوضع الائتماني للمشتري) ، فإذا كانت البضاعة المشتراه هي من النوع الذي يعاد بيعه بسرعة (مواد غذائية مثلاً) فعادة تكون المدة المسموح بها قصيرة (30 يوماً أو أقل) ، أما إذا كانت من النوع الذي يحتاج إلى وقت حتى تباع (بطيئة الحركة) فشرط المدة يمكن أن يكون أطول (ما بين 60 إلى 90 يوماً) وفي هذه الحالة يكون

شرط الائتمان المذكور بالفاتورة هو (ص/60) أو (ص/90). وهناك بعض الشركات التي تطلب سداد مبيعاتها خلال 10 أيام من نهاية الشهر الذي تم فيه البيع وفي هذه الحالة يذكر الشرط التالي على الفاتورة (ص/10 بعد نهاية الشهر). وهذا الشرط مناسب للشركات المشتري الصغيرة والتي يود أصحابها دفع مستحقات الغير في يوم محدد من الشهر أو خلال بضعة أيام بعد بداية كل شهر .

2 - الخصم النقدي

في كثير من الأحيان تقوم الشركات بمنح خصم نقدي لعملائها وذلك لتشجيعهم على السداد المبكر قبل انتهاء مدة أو فترة الائتمان الممنوحة لهم " خصم تعجيل الدفع" فمثلاً قد يكون شرط الائتمان كما يلي :

(2% 10 أيام ، صافي 30 يوم)

وهذا الشرط يعني أن المدة أو الفترة الممنوحة للمشتري هي 30 يوماً لسداد كامل الفاتورة ، ولكن إذا قام المشتري بالسداد خلال 10 أيام من تاريخ الفاتورة فإنه سيتحصل على خصم قدره 2% من المبلغ المستحق عليه ، ويظهر هذا الشرط عادة في فاتورة البائع بالصيغة التالية :

(10/2، ص 30/2)

ويقرأ (اثنين ، عشرة ، صافي ثلاثين)

ومن وجهة نظر البائع يعتبر الخصم النقدي خصماً على المبيعات وهو خصم مسموح به لأن البائع سمح به لعملائه ولذلك يطلق على الخصم النقدي للمبيعات باسم "الخصم المسموح به" أما من وجهة نظر المشتري فيعتبر الخصم النقدي خصماً على المشتريات ويعتبر خصماً مكتسباً لأنه يؤدي إلى وفر في الإنفاق وبالتالي يطلق عليه اسم " الخصم المكتسب " . والخصم النقدي يسجل في دفاتر كل من البائع والمشتري في حالة تحققه ، وتختلف المعالجة المحاسبية للخصم النقدي باختلاف الطريقة المتبعة في إثبات عمليات البيع والشراء . وهناك طريقتين تستخدمان في إثبات عمليات البيع والشراء أحدهما تسمى طريقة إجمالي الفاتورة والأخرى تسمى طريقة صافي الفاتورة ، ولتوضيح المعالجة المحاسبية سنورد مثالاً نبين فيه كيفية إجراء القيود بدفاتر كل من البائع والمشتري تبعا لكل طريقة من الطرق التي ذكرت أعلاه :

مثال

- قامت شركة (أ) ببيع بضاعة على الحساب إلى شركة (ب) بتاريخ 2009/1/1 بمبلغ 3000 دينار وكان شرط الائتمان "10/3، ص/30"
المطلوب : إثبات قيود اليومية اللازمة في دفاتر كل من الشركتين باستخدام طريقة إجمالي الفاتورة وطريقة صافي الفاتورة بافتراض أن السداد كان :
- 1 - في مدة الخصم " فترة الائتمان " أي بتاريخ 2009/1/8 م .
 - 2 - بعد مدة الخصم أي بتاريخ 2009/1/14 .

الحل :

1 (طريقة إجمالي الفاتورة :

عند اتباع هذه الطريقة في كل من دفاتر البائع والمشتري فإن العملية تسجل بالإجمالي (3000 دينار) ولا يسجل الخصم إلا إذا تم السداد والتحصيل خلال فترة الخصم (خلال 10 أيام) أما إذا انتهت فترة الخصم فإن الخصم لا يسجل وعلى المشتري سداد إجمالي قيمة الفاتورة . والقيود التالية توضح بالأرقام ما ذكر في السطور السابقة :

دفاتر الشركة (أ) البائعة	دفاتر الشركة (ب) المشتري
1 . عند حدوث العملية 1/1	
3000 حـ/ المدينين شركة ب	3000 حـ/ المشتريات
3000 حـ/ المبيعات	3000 حـ/ الدائنون شركة أ
(قيمة مبيعات على الحساب)	(قيمة مشتريات على الحساب)
2 . إذا تم السداد خلال فترة الخصم 1/8	
2700 حـ/ المصرف	3000 حـ/ الدائنين شركة أ
300 حـ/ خصم مسموح به	2700 حـ/ المصرف
3000 حـ/ المدينين شركة ب	300 حـ/ خصم مكتسب
(تحصيل من المدينين والسماح بالخصم)	(سداد الدائنين مع الاستفادة بالخصم)
3 . إذا تم السداد بعد فترة الخصم : 1/14	
3000 حـ/ المصرف	3000 حـ/ الدائنين - شركة (أ)
3000 حـ/ المدينين شركة (ب)	3000 حـ/ المصرف
(تحصيل من المدينين مع عدم السماح بالخصم)	(سداد الدائنين مع عدم الاستفادة من الخصم)

(2) طريقة صافي الفاتورة:

وتبعا لهذه الطريقة يتم تسجيل العملية بصافي القيمة (أي مبلغ الفاتورة ناقصاً الخصم) ، في هذه الحالة 2700 دينار . فإذا تم السداد خلال فترة الخصم المسموح بها فلا يظهر شيء بالدفاتر متعلق بالخصم ، أما إذا تم السداد بعد فترة الخصم المسموح بها فإن الخصم الضائع يظهر بدفاتر المشتري . ويفضلها البعض لأنها تبين سوء إجراءات الدفع لدى الشركة المشترية مما أدى إلى ضياع الخصم . ولكن الكثير يفضل طريقة إجمالي الفاتورة لسهولة استخدامها وواقعيتها . والقيود التالية توضح بالأرقام ما ذكر في السطور السابقة .

دفاتر الشركة (أ) البائعة	دفاتر الشركة (ب) المشتري
1 . عند حدوث العملية 1/1 2700 حـ/ المدينين شركة ب	2700 حـ/ المشتريات 2700 حـ/ الدائنون شركة أ
قيمة مبيعات على الحساب	قيمة مشتريات على الحساب

2 . إذا تم السداد خلال فترة الخصم 1/8 2700 حـ/ المصرف 2700 حـ/ المدينين شركة ب	2700 حـ/ الدائنين شركة أ 2700 حـ/ المصرف سداد للدائنين خلال فترة الخصم
3 . إذا تم السداد بعد فترة الخصم 1/14 3000 حـ/ المصرف إلى مذكورين 300 حـ/ الخصم الدائن 2700 حـ/ المدينين شركة (ب)	من مذكورين 2700 حـ/ الدائنين شركة (أ) 300 حـ/ الخصم المدين "الخصم الضائع" 3000 حـ/ المصرف سداد إجمالي الفاتورة بعد فترة الخصم
تحصيل من المدينين مع عدم السماح بالخصم	

3 - خصم الكمية

تقوم بعض الشركات من أجل زيادة مبيعاتها بتشجيع عملائها بالشراء بكميات كبيرة ، وذلك بإعطائهم خصماً معيناً كلما وصلت الكمية المشتراه من صنف معين إلى رقم يتفق عليه ، وهذا ما يسمى خصم الكمية . وقد يمنح خصم الكمية على صورة نسبة مئوية كأن

يقال أن هناك خصم قدره 2% إذا كانت الكمية المشتراه أكثر من 2000 وحدة إلى 4000 وحدة و 3% إذا كانت الكمية المشتراه أكثر من 4000 وحدة إلى 8000 وحدة وهكذا . أو أن تكون نسبة خصم الكمية مثلاً 4% إذا زادت الكمية المشتراه عن 1500 وحدة . وطبيعي أن نسبة الخصم تضرب في قيمة الوحدات (بالدينارات) لإيجاد قيمة الخصم . وخصم الكمية يختلف عن الخصم النقدي ، لأن منح خصم الكمية يعتمد على الكمية المتفق عليها وليس على الفترة المسموح بها ، كما أن خصم الكمية يمنح سواء كانت العملية على الحساب أو كانت نقداً . فإذا كانت العملية على الحساب فإن خصم الكمية (إذا تحقق) تخفض قيمته من المبلغ المستحق على المشتري دفعه ، أما إذا كانت العملية نقداً فإذا تحقق الخصم فإن البائع يقوم بترجييع قيمة الخصم للمشتري . وعادة ما ينفق البائع والمشتري على خصم الكمية على فترة معينة يقوم خلالها المشتري بشراء كميات مختلفة وفي أوقات مختلفة ، وفي نهاية الفترة المتفق عليها يقوم البائع باحتساب قيمة الخصم بناء على الكمية المباعة إلى المشتري ، ويخفض بها رصيد حساب المشتري في دفاتره إذا كانت العملية تتم على الحساب أو أن يقوم البائع بترجييع قيمة نقدية مساوية لخصم الكمية إلى المشتري .

وفيما يلي سنقوم بشرح كيفية احتساب خصم الكمية وتسجيله في الدفاتر ، ثم بعد ذلك نقدم مثالا شاملاً يبين عملية الشراء والبيع ثم احتساب الخصم وتسجيله بالدفاتر .

مثال (1)

اتفقت شركة (أ) مع شركة (ب) على أن تشتري شركة (ب) بضاعة من شركة (أ) بشرط منحها خصم كمية قدره 2% في آخر كل شهر على مشترياتها التي تزيد عن 20000 وحدة - وفي نهاية الشهر الأول بعد الاتفاق اتضح أن شركة (ب) قد اشترت 30000 وحدة خلال الشهر علماً بأن سعر الوحدة كان 5 دينارات .
المطلوب:

(1) تحديد قيمة خصم الكمية

(2) إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات الخصم في دفاتر كل من (أ) و (ب)

الحل :

1 (تحديد قيمة خصم الكمية :

$$\begin{aligned} \text{الكمية التي يسرى عليها الخصم} &= 30000 - 20000 = 10000 \text{ وحدة} \\ \text{قيمة الكمية التي يسرى عليها الخصم} &= 5 \times 10000 = 50000 \text{ دينار} \\ \text{قيمة الخصم} &= 50000 \times 2\% = 1000 \text{ دينار} \end{aligned}$$

2 (قیود الیومیة :

فی دفاتر المشتري			فی دفاتر البائع		
1000	حـ/ الدائنين - شركة (أ)		1000	حـ/ خصم الكمية	
1000	حـ/ خصم الكمية		1000	حـ/ المدينين - شركة (ب)	
(خصم كمية بمعدل 2% على 5000 دينار)			(خصم كمية بمعدل 2% على 5000 دينار)		

مثال (2)

تقوم شركة (أ) ببيع صنف معين من البضاعة بسعر 10 دينار للوحدة . وقد عقدت اتفاقاً مع شركة (ب) بخصوص خصم الكمية بالشروط التالية :

لاشئ على 2000 وحدة الأولى .

2% على 2000 وحدة التالية .

3% على 4000 وحدة التالية

5% على ما زاد على ذلك .

وخلال الشهر الأول من الاتفاق كانت مبيعات (أ) إلى (ب) على الحساب كما يلي:

في 1/1 2000 وحدة .

في 1/7 1000 وحدة .

في 1/15 3000 وحدة .

في 1/20 2000 وحدة .

في 1/23 3000 وحدة .

في 1/27 2000 وحدة .

المطلوب :

1 - إثبات عمليات البيع والشراء في دفاتر (أ) و(ب) .

2 - احتساب قيمة الخصم .

3 - إثبات خصم الكمية في دفاتر كل من (أ) ، (ب) في الحالتين :

أ - العمليات كانت على الحساب.

ب- العمليات كانت نقداً.

محاسبة عمليات شراء وبيع البضاعة

الحل:

1 (إثبات قيود اليومية لعمليات الشراء والبيع :

دفاتر المشتري			دفاتر البائع		
			في 1/1		
حـ/ المشتريات	20000		حـ/ المدينين	20000	
حـ/ الدائنين	20000		حـ/ المبيعات	20000	
			في 1/7		
حـ/ المشتريات	10000		حـ/ المدينين	10000	
حـ/ الدائنين	10000		حـ/ المبيعات	10000	
			في 1/15		
حـ/ المشتريات	30000		حـ/ المدينين	30000	
حـ/ الدائنين	30000		حـ/ المبيعات	30000	
			في 1/20		
حـ/ المشتريات	20000		حـ/ المدينين	20000	
حـ/ الدائنين	20000		حـ/ المبيعات	20000	
			في 1/23		
حـ/ المشتريات	30000		حـ/ المدينين	30000	
حـ/ الدائنين	30000		حـ/ المبيعات	30000	
			في 1/27		
حـ/ المشتريات	20000		حـ/ المدينين	20000	
حـ/ الدائنين	20000		حـ/ المبيعات	20000	

ملاحظة : من الملاحظ أن القيود بها تكرار وفي الواقع أن العمليات حدثت في تواريخ مختلفة وبالتالي سجلت بهذه الكيفية في دفاتر كل من (أ) و (ب) للشرح فقط .

(2) احتساب قيمة الخصم

13000 وحدة

الكمية المشتراه خلال الشهر

(2000) وحدة الأولى - لا شئ

محاسبة عمليات شراء وبيع البضاعة

الباقى	11000 وحدة
(2000) وحدة التالية 2%	
الباقى	9000 وحدة
(4000) وحدة التالية 3%	
الباقى	5000 وحدة ما زاد عن ذلك 5%
قيمة الكميات التي يسرى عليها الخصم :	
دينار	$2000 \times 10 = 20000$
دينار	$4000 \times 10 = 40000$
دينار	$5000 \times 10 = 50000$
قيمة الخصم :	
دينار	$20000 \times 2\% = 400$
دينار	$40000 \times 3\% = 1200$
دينار	$50000 \times 5\% = 2500$
قيمة الخصم	دينار 4100

3 (إثبات الخصم فى الدفاتر :

أ (فى حالة أن العملية على الحساب :																							
<table> <tr> <th>دفاتر المشتري</th><th>دفاتر البائع</th></tr> <tr> <td> <table> <tr> <td>4100</td><td>حـ/ خصم الكمية</td></tr> <tr> <td>حـ/ الدائنين - شركة (أ)</td><td>4100</td></tr> <tr> <td>حـ/ خصم الكمية</td><td>حـ/ المدينين - شركة (ب)</td></tr> <tr> <td>4100</td><td>4100</td></tr> </table> </td><td> <table> <tr> <td>4100</td><td>حـ/ خصم الكمية</td></tr> <tr> <td>حـ/ الدائنين - شركة (أ)</td><td>4100</td></tr> <tr> <td>حـ/ خصم الكمية</td><td>حـ/ المدينين - شركة (ب)</td></tr> <tr> <td>4100</td><td>4100</td></tr> </table> </td></tr> <tr> <td>الحصول على خصم الكمية وتخفيض الدائنين به</td><td>إثبات خصم الكمية وتخفيض المدينين به</td></tr> </table>	دفاتر المشتري	دفاتر البائع	<table> <tr> <td>4100</td><td>حـ/ خصم الكمية</td></tr> <tr> <td>حـ/ الدائنين - شركة (أ)</td><td>4100</td></tr> <tr> <td>حـ/ خصم الكمية</td><td>حـ/ المدينين - شركة (ب)</td></tr> <tr> <td>4100</td><td>4100</td></tr> </table>	4100	حـ/ خصم الكمية	حـ/ الدائنين - شركة (أ)	4100	حـ/ خصم الكمية	حـ/ المدينين - شركة (ب)	4100	4100	<table> <tr> <td>4100</td><td>حـ/ خصم الكمية</td></tr> <tr> <td>حـ/ الدائنين - شركة (أ)</td><td>4100</td></tr> <tr> <td>حـ/ خصم الكمية</td><td>حـ/ المدينين - شركة (ب)</td></tr> <tr> <td>4100</td><td>4100</td></tr> </table>	4100	حـ/ خصم الكمية	حـ/ الدائنين - شركة (أ)	4100	حـ/ خصم الكمية	حـ/ المدينين - شركة (ب)	4100	4100	الحصول على خصم الكمية وتخفيض الدائنين به	إثبات خصم الكمية وتخفيض المدينين به	
دفاتر المشتري	دفاتر البائع																						
<table> <tr> <td>4100</td><td>حـ/ خصم الكمية</td></tr> <tr> <td>حـ/ الدائنين - شركة (أ)</td><td>4100</td></tr> <tr> <td>حـ/ خصم الكمية</td><td>حـ/ المدينين - شركة (ب)</td></tr> <tr> <td>4100</td><td>4100</td></tr> </table>	4100	حـ/ خصم الكمية	حـ/ الدائنين - شركة (أ)	4100	حـ/ خصم الكمية	حـ/ المدينين - شركة (ب)	4100	4100	<table> <tr> <td>4100</td><td>حـ/ خصم الكمية</td></tr> <tr> <td>حـ/ الدائنين - شركة (أ)</td><td>4100</td></tr> <tr> <td>حـ/ خصم الكمية</td><td>حـ/ المدينين - شركة (ب)</td></tr> <tr> <td>4100</td><td>4100</td></tr> </table>	4100	حـ/ خصم الكمية	حـ/ الدائنين - شركة (أ)	4100	حـ/ خصم الكمية	حـ/ المدينين - شركة (ب)	4100	4100						
4100	حـ/ خصم الكمية																						
حـ/ الدائنين - شركة (أ)	4100																						
حـ/ خصم الكمية	حـ/ المدينين - شركة (ب)																						
4100	4100																						
4100	حـ/ خصم الكمية																						
حـ/ الدائنين - شركة (أ)	4100																						
حـ/ خصم الكمية	حـ/ المدينين - شركة (ب)																						
4100	4100																						
الحصول على خصم الكمية وتخفيض الدائنين به	إثبات خصم الكمية وتخفيض المدينين به																						
ب (فى حالة أن العملية نقدا																							
<table> <tr> <td>4100</td><td>حـ/ خصم الكمية</td></tr> <tr> <td>حـ/ النقديّة</td><td>4100</td></tr> <tr> <td>حـ/ خصم الكمية</td><td>حـ/ النقديّة</td></tr> <tr> <td>4100</td><td>4100</td></tr> </table>	4100	حـ/ خصم الكمية	حـ/ النقديّة	4100	حـ/ خصم الكمية	حـ/ النقديّة	4100	4100	<table> <tr> <td>4100</td><td>حـ/ خصم الكمية</td></tr> <tr> <td>حـ/ النقديّة</td><td>4100</td></tr> <tr> <td>حـ/ خصم الكمية</td><td>حـ/ النقديّة</td></tr> <tr> <td>4100</td><td>4100</td></tr> </table>	4100	حـ/ خصم الكمية	حـ/ النقديّة	4100	حـ/ خصم الكمية	حـ/ النقديّة	4100	4100						
4100	حـ/ خصم الكمية																						
حـ/ النقديّة	4100																						
حـ/ خصم الكمية	حـ/ النقديّة																						
4100	4100																						
4100	حـ/ خصم الكمية																						
حـ/ النقديّة	4100																						
حـ/ خصم الكمية	حـ/ النقديّة																						
4100	4100																						
استلام قيمة خصم الكمية من شركة (أ)	دفع قيمة خصم الكمية لشركة (ب)																						

قائمة الدخل فى الشركات التجارية

قائمة الدخل المبينة فى شكل (4-1) والخاصة بشركة تجارية ، تعمل بشراء البضائع والسلع ثم إعادة بيعها ، تبدو أكثر تعقيدا بعض الشيء اذا ما قورنت بتلك الخاصة بالشركات الخدمية التي قدمناها فى الفصل الثالث من هذا الكتاب . ففي قائمة الدخل

محاسبة عمليات شراء وبيع البضاعة

الخاصة بالشركات الخدمية (أي التي لا تتعامل بشراء وبيع البضاعة) كانت معادلة قياس الدخل كالتالي :

$$\boxed{\text{الإيرادات} = \text{المصروفات} = \text{صافي الدخل}}$$

بينما قائمة الدخل الخاصة بالشركات التجارية (كما هو واضح في شكل 4-1) تتكون من عدة أجزاء أو مراحل حتى نصل إلى صافي الدخل عن الفترة . وفيما يلي شرح لمكونات هذه الأجزاء وبيان المعادلات المختلفة والخاصة بكل جزء من أجزاء قائمة الدخل .

الجزء الأول يحتوى على إيرادات المبيعات والذي يتكون من البنود التالية :

$$\text{إجمالي رقم المبيعات} - \text{مردودات ومسموحات المبيعات} = \text{صافي رقم المبيعات}$$

ويمكن التعبير عن هذا الجزء من قائمة الدخل بالمعادلة الآتية :

$$\text{صافي المبيعات} = \text{إجمالي المبيعات} - \text{مردودات ومسموحات المبيعات}$$

والجزء الثاني يبين تكلفة البضاعة المباعة ، ولفهم هذا المصطلح دعنا نفترض الآتي :

أن شركة (أ) كان لديها في بداية السنة الحالية 2000 وحدة من سلعة معينة وهى السلعة الوحيدة التي تتعامل بها ، وتكلفة الوحدة الواحدة هي 2 دينار ، وبالتالي نجد أن تكلفة بضاعة أول المدة 4000 دينار (2000 وحدة \times 2 دينار) . ونفترض أن خلال السنة الحالية قامت الشركة بشراء بضاعة من نفس النوع المتواجد في أول المدة ، وكان مجموع الوحدات المشتراه على مدار السنة 20000 وحدة وسعر شراء الوحدة 2 دينسار (بافتراض ثبات السعر طوال السنة) أي أن ثمن الشراء أو قيمة المشتريات خلال السنة هي 40000 دينار (20000 وحدة \times 2 دينار) .

شكل (4-1) شركة — قائمة الدخل

عن المدة المنتهية في 2009/12/31

290000	300000		الإيرادات من المبيعات :
	(1000)		إجمالي المبيعات
			تطرح : مردودات ومسموحات المبيعات
			صافي المبيعات
			تكلفة البضاعة المباعة :
	2000		بضاعة أول المدة

محاسبة عمليات شراء وبيع البضاعة

160000	130000	170000	إجمالي المشتريات خلال الفترة
		(1000)	تطرح : مردودات ومسموحات المشتريات
		160000	صافي ثمن الشراء
		4000	تضاف : مصروفات نقل للداخل
		164000	صافي تكلفة الشراء
		184000	تكلفة البضاعة المعدة للبيع
		(24000)	تطرح : بضاعة آخر المدة
			تكلفة البضاعة المباعة
			مجمل الدخل
			مصروفات التشغيل :
77000	53000	20000	مصروفات البيع والتوزيع :
		6000	مرتبات رجال البيع والتوزيع
		12000	مصروفات توزيع
			مصروفات نقل للخارج
		38000	مجموع مصروفات البيع والتوزيع
			مصروفات عامة وإدارية :
		22000	مرتبات
		1500	تأمين
		4000	استهلاك أصول المكتب
		1500	مصروف نور مياه
53000	6500	29000	مجموع المصروفات العامة والإدارية
			مجموع مصروفات التشغيل
			الدخل من النشاط المعتاد
			الدخول من النشاط غير المعتاد :
		2000	توزيعات أرباح من شركات أخرى
		3000	إيراد استثمارات
		1500	أرباح بيع أصول
			مجموع الدخول من النشاط غير المعتاد
			مصروفات النشاط غير المعتاد :

محاسبة عمليات شراء وبيع البضاعة

		3000	مصرفات فوائد
		3000	خسائر بيع أصول
	6000		مجموع المصروفات من النشاط غير المعتاد
500			صافي الدخل من النشاط غير المعتاد
53500			الدخل قبل الضرائب
18725			الضرائب 35%
34775			صافي الدخل عن الفترة

في هذه الحالة نجد أن مجموع الوحدات التي كانت معدة للبيع خلال السنة يشمل وحدات أول المدة زائداً الوحدات المشتراه خلال السنة أي 22000 وحدة وبما أن السعر ثابت (2 دينار) إذا قيمة البضاعة المعدة للبيع خلال السنة هي 44000 دينار (4000 + 40000) أي بصورة أخرى :

$$\begin{aligned} & \text{تكلفة بضاعة أول المدة} \quad 4000 \text{ دينار} \\ & + \text{تكلفة بضاعة مشتراه خلال المدة} \quad 40000 \text{ دينار} \\ & = \text{تكلفة بضاعة معدة للبيع} \quad 44000 \text{ دينار} \end{aligned}$$

هذه تكلفة البضاعة المعدة للبيع خلال السنة ، وهنا يأتي السؤال التالي :

هل تم بيع جميع وحدات البضاعة المعدة للبيع خلال السنة ؟

إذا كان قد حدث هذا ، فإن تكلفة البضاعة المعدة للبيع تساوي تكلفة البضاعة المباعة فعلاً . ولكن في الحياة العملية عادة ما يتبقى جزء من البضاعة في نهاية السنة ، وهذا ما يعرف ببضاعة آخر المدة . وفي هذه الحالة تقوم إدارة الشركة بحصر كميات البضاعة المتبقية في نهاية السنة وتحديد تكلفتها ، وطرح ذلك من تكلفة البضاعة المعدة للبيع وذلك لاحتساب تكلفة البضاعة التي بيعت ، أي تكلفة البضاعة المباعة. ونعود إلى مثالنا ، ونفترض أن الوحدات المتبقية في نهاية السنة هي 3000 وحدة ، وهذا يعني أن الوحدات التي تم بيعها (البضاعة المباعة) خلال الفترة هي كالآتي:

$$\begin{aligned} & \text{وحدات في بضاعة أول المدة} \quad 2000 \text{ وحدة} \\ & + \text{وحدات اشتريت خلال السنة} \quad 20000 \text{ وحدة} \\ & = \text{إجمالي الوحدات المعدة للبيع} \quad 22000 \text{ وحدة} \\ & - \text{تطرح : وحدات متبقية آخر المدة} \quad (3000) \text{ وحدة} \\ & = \text{الوحدات التي تم بيعها خلال السنة} \quad 19000 \text{ وحدة} \end{aligned}$$

وبضرب عدد الوحدات التي بيعت خلال السنة في تكلفة الوحدة (2 دينار) نستطيع معرفة تكلفة البضاعة المباعة وهي 38000 دينار (19000 وحدة × 2 دينار) . ويمكن بيان تكلفة البضاعة المباعة على الشكل التالي :

تكلفة بضاعة أول المدة	2000 وحدة × 2 دينار	= 4000 دينار
+ تكلفة بضاعة مشتراه خلال المدة	20000 وحدة × 2 دينار	= 40000 دينار
= تكلفة بضاعة معدة للبيع	22000 وحدة × 2 دينار	= 44000 دينار
- تكلفة بضاعة آخر المدة	(3000) وحدة × 2 دينار	= (6000) دينار
تكلفة البضاعة المباعة	19000 وحدة × 2 دينار	= 38000 دينار

ولكن قائمة الدخل لا تبين الكميات أو الوحدات وإنما تهتم بالقيمة النقدية فقط (التكلفة) ولذلك نرى أن الجزء الثاني من قائمة الدخل (4-1) يحتوى على الآتي:

تكلفة بضاعة أول المدة	20000 دينار
تضاف : تكلفة المشتريات	164000 دينار
تساوى : تكلفة بضاعة معدة للبيع	184000 دينار
تطرح : تكلفة بضاعة آخر المدة	(24000) دينار
تساوى : تكلفة بضاعة مباعة	160000 دينار

نلاحظ في قائمة الدخل المبينة في شكل (4-1) أن صافي تكلفة الشراء هي التي أضيفت إلى تكلفة بضاعة أول المدة وذلك لوجود بنود متعلقة بالمشتريات مثل مردودات ومسموحات المشتريات ومصروفات نقل المشتريات (للدخل) وإذا أردنا التعبير عن هذا الجزء بمعادلة فستكون كما يلي :

$$\text{تكلفة البضاعة المباعة} = \text{تكلفة بضاعة أول المدة} + \text{تكلفة المشتريات} - \text{تكلفة بضاعة آخر المدة}$$

الجزء الثالث من قائمة الدخل هو ذلك الجزء الذي يتحدد فيه إجمالي الدخل (مجمّل الدخل) ، وللوصول إلى مجمل الدخل تتم المقارنة بين صافي المبيعات (عدد الوحدات التي بيعت مضروبة في سعر بيع الوحدة) وبين تكلفة البضاعة المباعة [عدد الوحدات التي بيعت مضروبة في ثمن شراء الوحدة (التكلفة)] .

محاسبة عمليات شراء وبيع البضاعة

ففي المثال السابق ، عرفنا أن عدد الوحدات التي تم بيعها 19000 وحدة، فلو فرضنا أن سعر بيع الوحدة كان 5 دینارات وبالتالي فإن قيمة المبيعات (أي الوحدات المباعة بسعر البيع) ستكون 95000 دینار (19000 وحدة \times 5 دینارات) وبما أن تكلفة البضاعة المباعة (في المثال السابق) هي 38000 دینار (19000 وحدة \times 2 دینار)، إذا مجمل الدخل سيكون الفرق بين قيمة المبيعات 95000 دینار وتكلفة المبيعات 38000 دینار ، أي 57000 دینار .

وللتحقق من هذا الرقم يمكن أن نقوم باحتسابه بطريقة أخرى كالتالي :

$$\begin{array}{rcl} \text{سعر بيع الوحدة} & 5 & \text{دینارات} \\ - \text{تكلفة الوحدة (سعر شرائها)} & 2 & \text{دینارين} \\ \hline = \text{هامش الربح (الدخل)} & & \\ \text{(مجمل الدخل للوحدة)} & 3 & \text{دینارات} \end{array}$$

إجمالي الدخل لجميع الوحدات :

$$\begin{array}{rcl} \text{عدد الوحدات المباعة} & 19000 & \text{وحدة} \\ \times \text{مجمّل الدخل للوحدة الواحدة} & \times 3 & \text{دینارات} \\ \hline = \text{إجمالي الدخل} & 57000 & \text{دینار} \end{array}$$

وهو نفس الرقم الذي توصلنا إليه عن طريق القائمة وإذا أردنا أن نعبر عن هذا الجزء من قائمة الدخل بمعادلة ستكون كما يلي :

$$\boxed{\text{مجمّل الدخل} = \text{صافي قيمة المبيعات} - \text{تكلفة البضاعة المباعة}}$$

الجزء الرابع في قائمة الدخل شكل (4-1) تبين الدخل من النشاط العادي (النشاط المعتاد) ويمكن أن نعبر عنه بالمعادلة التالية :

$$\boxed{\text{الدخل من النشاط المعتاد} = \text{مجمّل الدخل} - \text{مصرفات التشغيل}}$$

الجزء الخامس يوضح الدخل قبل الضرائب - ويمكن أن نعبر عنه بالمعادلة

التالية:

$$\boxed{\text{الدخل قبل الضرائب} = \text{الدخل من النشاط المعتاد} + \text{دخل من نشاط غير معتاد} - \text{مصرفات نشاط غير معتاد}}$$

الجزء السادس والأخير في قائمة الدخل الموضحة في شكل (4-1) يبين صافي الدخل عن الفترة بعد الضرائب وهذا يمكن التعبير عنه بالمعادلة التالية :

$$\boxed{\text{صافي الدخل عن الفترة} = \text{الدخل قبل الضرائب} - \text{مصرفات الضريبة}}$$

وفيما يلي تلخيص لمعادلات قائمة الدخل مع استبعاد عمليات النشاط غير المعتاد والضرائب :

- 1 (صافي المبيعات = إجمالي المبيعات - مردودات ومسموحات المبيعات
- 2 (تكلفة البضاعة = تكلفة بضاعة + صافي تكلفة - تكلفة بضاعة المباعة أول المدة المشتريات آخر المدة
- 3 (مجمل الدخل = صافي المبيعات - تكلفة البضاعة المباعة
- 4 (صافي الدخل عن الفترة = مجمل الدخل - المصروفات التشغيلية المختلفة

قيود الإقفال في الشركات التجارية

يلاحظ على بنود قائمة الدخل أنها تتمثل في أرصدة الحسابات المؤقتة والتي تقفل في حساب ملخص الدخل باستثناء بندين وهما : بضاعة أول المدة وبضاعة آخر المدة، حيث أن الأول (بند بضاعة أول المدة) يبقى حسابه مفتوح من أول السنة إلى نهايتها حيث يقفل في نهاية السنة في ملخص الدخل ، أما بضاعة آخر المدة يتم تحديدها في نهاية السنة المالية عن طريق الجرد (الحصر والتقييم) ثم بعد ذلك تثبت في الدفاتر ويبقى حسابها مفتوحاً إلى نهاية السنة التالية حيث أن بضاعة آخر المدة لسنة معينة تمثل بضاعة أول المدة للسنة التالية .

وقيود الإقفال في الشركات التجارية تختلف قليلاً عن تلك الخاصة بالشركات الخدمية وذلك بسبب وجود بنود جديدة مثل البضاعة (أول وآخر المدة) وحساب المشتريات ومردودات ومسموحات البضاعة ، ولكن لتجنب سوء الفهم نرى لزماً أن نقدم قيود الإقفال في شركة تجارية وذلك كما يلي :

- إقفال المبيعات

xx	حـ/ المبيعات	xx
xx	حـ/ ملخص الدخل	

- إقفال أي إيرادات أخرى :

xx	حـ/ إيرادات متنوعة	xx
xx	حـ/ ملخص الدخل	

- إقفال المصروفات :

xx	حـ/ ملخص الدخل	
	إلى مذكورين	
xx	حـ/ المشتريات	
xx	حـ/ مرتبات رجال البيع	

حـ/ مصروفات توزيع	xx	
حـ/ مصروفات نقل للداخل	xx	
حـ/ مصروفات نقل للخارج (وغيرها من المصروفات)	xx	

- إقفال بضاعة أول المدة :

حـ/ ملخص الدخل		xx
حـ/ بضاعة أول المدة	xx	

- إثبات بضاعة آخر المدة :

حـ/ بضاعة آخر المدة		xx
حـ/ ملخص الدخل	xx	

- إقفال مردودات ومسموحات المبيعات :

حـ/ ملخص الدخل		xx
حـ/ مردودات ومسموحات المبيعات	xx	

- إقفال مردودات ومسموحات المشتريات :

حـ/ مردودات ومسموحات المشتريات		xx
حـ/ ملخص الدخل	xx	

- إقفال حساب ملخص الدخل :

هناك احتمالين :

1 (حالة وجود رصيد دائن لملخص الدخل " صافي دخل " يكون القيد :

حـ/ ملخص الدخل		xx
حـ/ رأس المال	xx	

2 (حالة وجود رصيد مدين لملخص الدخل " صافي خسارة " يكون القيد :

حـ/ رأس المال		xx
حـ/ ملخص الدخل	xx	

والقيود الموضحة أعلاه أثبتت منفردة وذلك لتبسيط عملية الفهم ، حيث يمكن أن تثبت من خلال مجموعتين من القيود المركبة ، وذلك لقفل الأرصدة الدائنة والأرصدة المدينة ، وذلك كما يلي :

- إقفال الأرصدة الدائنة (واثبات بضاعة آخر المدة) :

من مذكورين		
حـ/ المبيعات	xxx	
حـ/ إيرادات متنوعة	xxx	
حـ/ مردودات ومسموحات المشتريات	xxx	
حـ/ بضاعة آخر المدة	xxx	
حـ/ ملخص الدخل	xxx	

- إقفال الأرصدة المدينة :

حـ/ ملخص الدخل	xx	
إلى مذكورين		
حـ/ المشتريات	xx	
حـ/ مرتبات رجال البيع	xx	
حـ/ مصروفات التوزيع	xx	
حـ/ مصروفات نقل للداخل	xx	
حـ/ مصروفات نقل للخارج	xx	
حـ/ مردودات ومسموحات المبيعات	xx	
حـ/ بضاعة أول المدة	xx	

وعند ترحيل هذه القيود إلى حساب ملخص الدخل يبدو كما يلي :

منه	حـ/ ملخص الدخل	له
xx المشتريات	xx المبيعات	
xx مرتبات رجال البيع	xx إيرادات متنوعة	
xx مصروفات التوزيع	xx مردودات ومسموحات المشتريات	
xx مصروفات نقل للداخل	xx بضاعة آخر المدة	
xx مصروفات نقل للخارج		
xx مردودات ومسموحات المبيعات		
xx بضاعة أول المدة		

ويقلل رصيد حساب ملخص الدخل في حساب رأس المال كما أشير إلى ذلك سابقاً.

قائمة المركز المالي "الميزانية" في الشركات التجارية

قائمة المركز المالي التي قدمت للقارئ حتى الآن في هذا الكتاب أتسمت ببساطتها وقلة البنود الظاهرة بها ، وذلك نظراً للعدد المحدود للعمليات المالية والحسابات التي نوقشت وقدمت في الفصول التمهيديّة السابقة .

والآن دعنا نقدم " وبشكل سريع " قائمة المركز المالي الأكثر شيوعاً والمحتوية على أغلب البنود التي تصادف القارئ في الحياة العملية والخاصة بالشركات التجارية.

وليس مطلوباً من القارئ (الطالب المبتدئ خاصة) في هذه المرحلة الفهم الكامل لجميع البنود الواردة على قائمة المركز المالي الموضحة في شكل (4-2) ، لأنها تحتوي على بنود لم نتناولها بعد بالشرح في ما مضى من فصول في هذا الكتاب ولكنها ستكون ماثراً نقاش في فصول قادمة . ولكن على القارئ الآن أن يتفحص هذه القائمة ويتعرف على البنود المبينة بها وطريقة تبويبها ، أما الفهم الكامل لها سيأتي تدريجياً كلما تقدم في دراسة مادة هذا الكتاب . وتجدر الإشارة إلى إن قائمة المركز المالي المبينة في شكل (4-2) قد قدمت على شكل تقرير حيث بوبت الأصول في الجزء العلوي وصنفت الالتزامات وحقوق الملكية في الجزء السفلي ، بينما هناك تبويب آخر كما هو مبين في شكل (4-3) وهو على صورة حساب (T) به جانبين يطلق عليه الميزانية ، الجانب الأيمن منها صنفت به الأصول والجانب الأيسر منها صنفت به الالتزامات وحقوق الملكية ، (الخصوم) وكلا الطريقتين في تبويب المركز المالي أو الميزانية مقبولة .

وفيما يلي شرح بسيط للبنود الواردة بقائمة المركز المالي " الميزانية "

شكل (4-2) شركة — قائمة المركز المالي

في 2009/12/31

الأصول			الأصول المتداولة :
			نقدية
	24000		استثمارات قصيرة الأجل
	10000		أوراق قبض
	2000		مدينون
		27000	ناقص : مخصص ديون مشكوك فيها
	24500	(2500)	بضاعة
	36000		مصروفات مدفوعة مقدماً
	2000		إجمالي الأصول المتداولة
98500			الاستثمارات طويلة الأجل :
			استثمار في أسهم شركة (أ)
10500			

محاسبة عمليات شراء وبيع البضاعة

			الأصول الثابتة :
	10000		أراضي
		24000	مباني
	22500	(1500)	ناقص : مجمع الاستهلاك
		10000	أثاث
	8500	(1500)	ناقص : مجمع الاستهلاك
		6000	سيارات
	4500	(1500)	ناقص : مجمع الاستهلاك
45500			إجمالي الأصول الثابتة
			الأصول غير الملموسة
	10000		شهرة
	8000		علامات تجارية
18000			إجمالي الأصول غير الملموسة
			أصول أخرى (أرصدة مدينة أخرى) :
7000			تأمينات لدى الغير
179500			إجمالي الأصول
			<u>الالتزامات وحقوق الملكية</u>
			الالتزامات قصيرة الأجل :
		4000	أوراق الدفع
		27000	الدائنون
	31000		إجمالي الالتزامات قصيرة الأجل
			الالتزامات طويلة الأجل :
	34000		قرض سندات
65000			إجمالي الالتزامات
			حقوق الملكية :
	87000		رأس المال في 2009/1/1
		30000	صافي الدخل عن الفترة
		2500	ناقص : المسحوبات
	27500		الزيادة في رأس المال
114500			رأس المال في 2009/12/31
179500			

الأصول المتداولة :

الأصول المتداولة تشمل النقدية والاستثمارات قصيرة الأجل وغيرها من الأصول الأخرى والتي يحتمل أنها تتحول إلى نقدية خلال مدة قصيرة. والمدة عادة سنة واحدة ،

محاسبة عمليات شراء وبيع البضاعة

ويمكن أن تكون أطول من ذلك في حالة المشاريع التي تكون الدورة التجارية لها أطول من سنة . ومن البنود الأساسية ضمن الأصول المتداولة هي النقدية - الاستثمارات قصيرة الأجل - أوراق القبض - المدينون - البضاعة - والمصروفات المدفوعة مقدماً .

شكل (4-3)

شركة —

الميزانية في 2009/12/31

أصول			خصوم		
الأصول المتداولة:			الالتزامات قصيرة الأجل :		
نقدية	24000		أوراق الدفع	4000	
استثمارات قصيرة الأجل	1000		الدائنون	27000	
أوراق القبض	2000		إجمالي الالتزامات قصيرة الأجل		31000
المدينون	27000		الالتزامات طويلة الأجل :		
مخصص نيون مشترك فيها	(2500)	24500	قرض سندات	34000	
بضاعة		36000	إجمالي الالتزامات طويلة الأجل		34000
مصروفات مدفوعة مقدما		2000	حقوق الملكية :		
إجمالي الأصول المتداولة		98500	رأس المال في 2009/1/1	87000	
الاستثمارات طويلة الأجل			صافي دخل الفترة	30000	
استثمار في أسهم شركة (أ)		10500	(-) المسحوبات	(2500)	
الأصول الثابتة :			رأس المال في 2009/12/31		114500
أراضي		10000			
مباني	240000				
مجمع استهلاك	(1500)	22500			
أثاث	10000				
مجمع استهلاك	(1500)	8500			
سيارات	6000				
مجمع استهلاك	(1500)	4500			
إجمالي الأصول الثابتة		45500			
الأصول غير الملموسة					
شهرة محل		10000			
علامات تجارية		8000			
إجمالي الأصول غير الملموسة		18000			
أصول أخرى (الرصدية مبدئية أخرى)					
تأمينات لدى الغير		7000			
		179500			179500

ومصطلح "الدورة التجارية" يعنى متوسط الفترة الزمنية التي تفصل ما بين شراء البضاعة وبين تحويل هذه البضاعة إلى نقدية مرة أخرى وتسلسل العمليات خلال الدورة التجارية الكاملة غالباً ما تكون كالآتي :

- (1) شراء بضاعة
 - (2) بيع البضاعة على الحساب
 - (3) تحصيل ثمن البضاعة من العملاء ، وبالتالي كلمة "دورة" تشير إلى التدفق الدوري من النقدية إلى البضاعة إلى المدينين إلى نقدية مرة ثانية .
- الدورة التجارية في المشاريع التي تكون حركة البضاعة فيها سريعة (أسواق المواد الغذائية مثلاً) يمكن أن تكتمل في عدة أسابيع ، بينما أغلب الشركات التجارية الأخرى تحتاج إلى عدة شهور (ولكن أقل من سنة) لاكتمال دورتها التجارية . ولكن هناك بعض الشركات الصناعية التي تحتاج إلى أكثر من سنة لإتمام دورتها التجارية مثال ذلك شركة صناعة الطائرات وبالتالي أي أصل يحتمل تحويله إلى نقدية خلال فترة سنة أو الدورة التجارية أيهما أطول يبوب ويصنف كأصل متداول ، وفيما يلي شرح موجز للبنود الظاهرة في شكل (2-4) و (3-4) ضمن الأصول المتداولة :

النقدية : تتكون من النقدية المودعة بالمصارف والنقدية المتواجدة في خزانة الشركة في شكل عملات معدنية وورقية وصكوك أو حوالات مالية .

استثمارات قصيرة الأجل : وهى تمثل الأوراق المالية " الساهم والسندات " الخاصة بشركات أخرى والتي قامت الشركة بشرائها وذلك لوجود نقدية زائدة لديها، وهذه الاستثمارات تدر على الشركة أرباح وفوائد . ويمكن تحويلها إلى نقدية بسهولة وذلك عن طريق بيعها عند الحاجة إلى نقدية وسنتكلم عن هذه الاستثمارات بصورة أكثر تفصيلاً في فصل قادم من هذا الكتاب .

أوراق القبض : وتسمى أحياناً أوراق تحت التحصيل ، وهى أوراق قانونية مثل الكمبيالات والسندات الاذنية ، وهى تمثل ديون على الغير لصالح الشركة ، وعادة تنتج عن عمليات البيع بالأجل حيث يتعهد المدين بالدفع في تاريخ معين لصالح الشركة . وسنناقش هذا الموضوع بتوسع في فصل لاحق من هذا الكتاب .

المدينون : هذا البند يشير إلى حقوق الشركة لدى الغير (العملاء) نتيجة بيعهم بضاعة أو خدمة على الحساب . وعادة ما تصادف الشركة أن بعض المدينين لا يسددون ما عليهم تجاهها وبالتالي تكون هذه الديون غير محتملة التحصيل ،

ولذلك تقوم الشركات بتقدير ما يعرف بالديون المشكوك في تحصيلها . ويظهر الحساب على قائمة المركز المالي كما هو مبين في شكل (4-2) وشكل (4-3) بحيث يبين رصيد مخصص لديون المشكوك فيها مطروحا من إجمالي رصيد المدينين حتى يتضح لقارئ الميزانية المبلغ القابل للتحصيل من المدينين .

البضاعة : وهذا البند يحتوى على جميع العناصر والمواد التي اشترت أو صنعت لغرض بيعها للعملاء ، والتي تكون متواجدة بمخازن الشركة عند إعداد القوائم المالية (نهاية السنة المالية) وقد تكون البضاعة في شكل سلع تامة في الشركات التجارية أو قد تكون في شكل سلع تامة و سلع نصف مصنعة (غير تامة) و مواد خام كما هو الحال في الشركات الصناعية .

المصروفات المدفوعة مقدماً : وهى تلك المبالغ التي دفعت مقدما في السنة الحالية أو في السنوات السابقة وذلك للاستفادة منها في سنة أو سنوات قادمة ، ومن أمثلة ذلك التأمين المدفوع مقدما عن فترات مالية قادمة والإيجار المدفوع مقدما عن عدة فترات وكذلك مصاريف القرطاسية والأدوات المكتبية التي يشتري منها ما يكفي لفترات مالية قادمة وتخضع هذه المصروفات إلى تسويات في نهاية الفترة المالية لتحميل السنة الحالية بما يخصها وترحيل الرصيد إلى السنوات القادمة ، وسنناقش هذا الموضوع بالتفصيل عند الكلام عن التسويات الجردية (تسويات آخر السنة) وذلك في الفصل القادم .

الاستثمارات طويلة الأجل : ويظهر هذا البند بعد الأصول المتداولة ، وهو يمثل استثمار الشركة في أسهم وسندات شركات أخرى ، وعادة تشتري الشركة هذه الأسهم والسندات ليس لغرض بيعها خلال السنة المالية وإنما لغرض الاحتفاظ بها والتمتع بالأرباح أو الفوائد التي تتحصل عليها . ولكن إذا كانت نية الشركة هو تحويلها إلى نقدية في مدة تقل عن السنة ففي هذه الحالة يجب تبويبها ضمن الاستثمارات قصيرة الأجل أي ضمن الأصول المتداولة .

الأصول الثابتة : الأصول التي لها حياة إنتاجية طويلة (أكثر من سنة) والتي اقتنتها الشركة لغرض الاستخدام في نشاطها وليس لغرض بيعها تصنف في قائمة المركز المالي كأصول ثابتة . وتبويب أنواع الأصول الثابتة حسب طول مدة بقائها بالشركة ، فتأتى الأراضي والمباني في المقدمة ثم الأثاث ثم الآلات ثم السيارات وهكذا . وكل الأصول تحت هذا البند عدا الأراضي - تخضع

لما يعرف بالاستهلاك ، وبالتالي ظهر مجمع الاستهلاك كرسيد مطروح من التكلفة الأصلية لهذه الأصول (سنناقش ذلك في فصل قادم)
الأصول غير الملموسة : هي تلك الأصول التي ليس لها كيان مادي ملموس ، مثال ذلك شهرة المحل ، حقوق الاختراع ، العلامات التجارية ، مصاريف التأسيس وهذا النوع من الأصول سنناقشه في فصل قادم .

أصول أخرى (أرصدة مدينة أخرى) : يحوى هذا البند الأصول المختلفة والأرصدة المدينة الأخرى والتي لا يمكن أدرجها تحت أي من التصنيفات التي ذكرت أعلاه . مثال ذلك تأمينات لدى الغير ، والتي تمثل المدفوعات التي دفعتها الشركة كتأمين لشركات الكهرباء والهواتف وغيرها من شركات المنافع العامة ، كذلك الضمانات التي تدفعها الشركة إلى الموردين أو المقاولين ، حيث أن هذه المدفوعات ترجع للشركة بعد انتهاء الخدمة ، وبالتالي فهي تمثل أصل من أصول الشركة .

الالتزامات قصيرة الأجل : وهي تمثل ديون على الشركة لصالح الغير والتي تستحق الدفع خلال الدورة التجارية أو السنة المالية أيهما أطول : وأهم مكونات هذا البند هي:

أوراق الدفع : وهي تمثل تعهد كتابي من قبل الشركة لدفع مبلغ محدد وفي تاريخ معين ، وهي عكس أوراق القبض التي سبق الحديث عنها . وتجدر الإشارة إلى أن نفس الورقة التجارية ينظر إليها من جهة الذي أصدرها كورقة قبض وينظر إليها كورقة دفع من جهة الذي قبلها أو سحبت عليه .

الدائنون : وهذا ينتج عادة من شراء السلع أو الخدمات على الحساب ، ويختلف عن أوراق الدفع في أن الأخيرة هي تعهد مكتوب بينما الأول تعهد غير مكتوب لدفع الدين مستقبلاً ، (اتفاق شفوي) .

الالتزامات طويلة الأجل :

وهي تلك الديون التي على الشركة لصالح الغير والتي تستحق الدفع بعد مدة أطول من سنة ، مثال ذلك قرض السندات (سيناقتش في فصل لاحق) والذي يستخدم كمصدر لتمويل شراء الأصول الثابتة أو أي إنفاق رأسمالي آخر .

حقوق الملكية :

وهذه تشتمل على ما ساهم به أصحاب المشروع ، أي المبالغ التي تم تخصيصها كرأس مال ، كذلك على الأرباح التي تحققها الشركة وتبقى بها (أي لا توزع على الملاك) ، وتختلف مكونات حقوق أصحاب المشروع (حقوق الملكية) حسب اختلاف الشكل

القانوني للشركة . ففي الشركات المساهمة يتكون هذا البند من رأس مال الأسهم والأرباح المحجوزة ، وفي الشركات التضامنية يتكون هذا البند من رؤوس أموال الشركاء وحساباتهم الجارية ، أما في الشركات الفردية (موضوع دراستنا الآن) يتكون بند حقوق الملكية من رأس المال ، والأرباح المحققة خلال الفترة والمسحوبات التي يسحبها المالك (صاحب الشركة) خلال الفترة من نقدية أو بضاعة مقيمة بالنقد ، وفيما يلي شرح مختصر لمكونات حقوق الملكية للشركة الفردية :

رأس المال : هو ذلك المبلغ الذي خصصه صاحب الشركة للمشروع زائداً أي أرباح أعوام سابقة وناقصاً أي خسائر أعوام سابقة .

صافي دخل الفترة : هو ذلك المبلغ الذي تم تحقيقه خلال السنة المعد عنها الميزانية، حيث أن الأرباح تعد زيادة لرأس المال . في حالة تكبد الشركة لخسارة فإن مبلغ الخسارة لفترة معينة تخصم من رأس المال ، لأن الخسارة تعتبر تخفيض لرأس المال.

المسحوبات : هي تلك المبالغ أو البضائع مقيمة بالنقد والتي تم سحبها من قبل صاحب الشركة . وهي تعتبر تخفيض لحقوق الملكية .

مثال شامل :

استخرجت الأرصدة التالية من دفاتر شركة (أ) وذلك في 2009/12/31:

50000 رأس المال	125 م. بريد	2500 م. م. مبيعات
500 مسحوبات	1875 م. عمومية	1250 م. نقل لمشتريات
12500 أثاث	430 مرتبات	750 م. نقل بضاعة
18750 المصرف	3000 م. مدفوعة مقدما	1250 تأمينات لدى الغير
12500 مدينون	2000 أوراق قبض	375 م. هاتف
2500 دائنون	10000 سيارات	190 م. نور ومياه
8750 بضاعة 1/1	7500 آلات	1875 م. إيجار
935 م. توزيع	6250 خزينة	435 فوائد دائنة
40000 مشتريات	2500 م. مبيعات	6685 أ. دفع
1565 م. إعلانات	3750 م. مشتريات	10000 قرض سندات
		1000 م. جمركية

علماً بأن بضاعة آخر المدة قدرت بمبلغ 7500 دينار
المطلوب :

- 1 (إعداد ميزان المراجعة في 2009/12/31
- 2 (إجراء قيود اليومية اللازمة لإقفال الحسابات المؤقتة
- 3 (تصوير حسابات ملخص الدخل ورأس المال
- 4 (إعداد قائمة الدخل عن الفترة وقائمة المركز المالي في 2009/12/31.

الحل :

1 (ميزان المراجعة

شركة (أ) ميزان المراجعة في 2009/12/31

أرصدة مدينة	أرصدة دائنة	اسم الحساب
	50000	رأس المال
500		مسحوبات
12500		أثاث
18750		المصرف
12500		مدينون
	2500	دائنون
8750		بضاعة 1/1
935		م. توزيع
40000		مشتريات
1565		م. إعلان
125		م. بريد
1875		م. عمومية
430		م. مرتبات
3000		م. مدفوعة مقدما
2000		م. أوراق قبض
10000		سيارات
7500		آلات
6250		خزينة
	62500	مبيعات
	3750	م.م. مشتريات
2500		م.م. مبيعات
1250		م. نقل مشتريات
750		م. نقل مبيعات
1250		تأمينات لدى الغير
375		م. هاتف
190		م. نور ومياه
1875		م. إيجار
	435	فوائد دائنة
	6685	أ. دفع
	10000	قرض سندات
1000		م. جمركية
135870	135870	

محاسبة عمليات شراء وبيع البضاعة

(2) قيود الإقفال:

مدین	دائن	بیان
		من مذكورين
62500		حـ / المبيعات
3750		حـ / م.م. مشتريات
435		حـ / فوائد دائنة
7500		حـ / بضاعة آخر المدة
	74185	إلى حـ / ملخص الدخل
		(إقفال الأرصدة الدائنة وإثبات بضاعة آخر المدة)
61620		حـ / ملخص الدخل
		إلى مذكورين
935		حـ / مصاريف توزيع
40000		حـ / مشتريات
1565		حـ / مصروفات إعلان
125		حـ / مصروفات عمومية
1875		حـ / م. مرتبات
430		حـ / م.م. مبيعات
2500		حـ / م. نقل مشتريات
1250		حـ / م. نقل مبيعات
750		حـ / م. هاتف
375		حـ / م. نور ومياه
190		حـ / مصروف إيجار
1875		حـ / مصروفات عمومية
8750		حـ / بضاعة أول المدة
1000		حـ / مصروفات جمركية
		(إقفال المصروفات وبضاعة أول المدة)
12565		حـ / ملخص الدخل
	12565	حـ / رأس المال
		(إقفال ملخص الدخل في رأس المال)
500		حـ / رأس المال
	500	حـ / المسحوبات
		(إقفال المسحوبات)

محاسبة عمليات شراء وبيع البضاعة

٣ (تصوير حسابي ملخص الدخل ورأس المال

منه	حـ/ ملخص الدخل	له
935	مصاريف توزيع	المبيعات 62500
40000	مشتريات	م.م.مشتريات 3750
1565	مصاريف إعلان	فوائد دائنة 435
125	مصاريف بريد	بضاعة آخر المدة 7500
1875	مصروفات عمومية	
430	مرتبات	
2500	م.م.مبيعات	
1250	م. نقل مشتريات	
750	م. نقل مبيعات	
375	م. هاتف	
190	م. نور ومياه	
1875	م. إيجار	
8750	بضاعة أول المدة	
1000	م. جمركية	
12565	رصيد مرحل	
74185		74185
13565	حـ/ رأس المال	رصيد منقول 12565

منه	حـ/ رأس المال	له
500	مسحوبات	رصيد 1/1 50000
62065	مرحل	حـ/ ملخص الدخل 12565
62565		62565
		منقول (يظهر على قائمة المركز المالي) 62065

شركة أ

قائمة الدخل عن الفترة المنتهية في 2009/12/31

60000	62500	الإيرادات من المبيعات :
	2500	إجمالي المبيعات
		تطرح : م. م. المبيعات
		صافي المبيعات
	8750	تكلفة البضاعة المباعة :
		بضاعة أول المدة
	40000	إجمالي المشتريات خلال الفترة
	3750	تطرح : م. م. المشتريات
	36250	صافي ثمن الشراء
	1250	يضاف : مصروفات نقل للداخل
39750	1000	مصروفات جمركية على المشتريات
	38500	صافي تكلفة الشراء
	47250	تكلفة بضاعة معدة للبيع
	7500	تطرح بضاعة آخر المدة
		تكلفة البضاعة المباعة
		إجمالي الدخل " مجمل الدخل "
		مصروفات التشغيل :
	935	مصروفات توزيع
	750	مصروفات نقل للخارج
	1565	مصروفات إعلان
20250	125	مصروفات بريد
	1875	مصروفات عمومية
	375	مصروفات هاتف
	190	مصروفات نور ومياه
	1875	مصروفات إيجار
	430	مصروفات مرتبات
		إجمالي مصروفات التشغيل
		الدخل من النشاط المعتاد
		فوائد دائنة
		صافي الدخل قبل الضرائب
8120		
12130		
435		
12565		

شركة (أ)
قائمة المركز المالي
في 2009/12/31

الأصول		
الأصول المتداولة :		
	6250	الخزينة
	18750	المصرف
	2000	أوراق قبض
	12500	مدينون
	7500	بضاعة آخر المدة
	3000	مصروفات مدفوعة مقدما
50000		إجمالي الأصول المتداولة
الأصول الثابتة :		
	10000	سيارات
	7500	آلات
	12500	أثاث
30000		إجمالي الأصول الثابتة
1250		أرصدة مدينة أخرى :
81250		تأمينات لدى الغير
		إجمالي الأصول
الخصوم		
الالتزامات قصيرة الأجل :		
	6685	أوراق الدفع
	2500	الدائنون
	9185	إجمالي الالتزامات قصيرة الأجل
الالتزامات طويلة الأجل :		
	10000	قرض سندات
19185		إجمالي الالتزامات
	50000	حقوق الملكية :
	12565	رأس المال في 2009/1/1
	500	صافي الدخل عن الفترة
	12065	ناقص المسحوبات
62065		الزيادة في رأس المال
81250		رأس المال في 2009/12/31

أسئلة وتدريبات

- 1.4 اشرح الفرق - من وجهة النظر المحاسبية - بين شركات الخدمات والشركات التجارية التي تتاجر في السلع.
- 2.4 ما هو الحساب الذي يستخدم عادة في الشركات التجارية ليقوم مقام حساب الإيرادات في شركة خدمية .
- 3.4 خلال السنة المالية تمت مبيعات بضاعة في شركة (أ) بأسعار تزيد عن أسعار التكلفة ، فهل من الضروري أن تحقق هذه الشركة صافي دخل في هذه السنة؟
- 4.4 لماذا يكون استخدام حساب مستقل لتسجيل مرودات ومسموحات المشتريات أمرا مرغوبا فيه بالرغم من انه يمكن تحقيق نفس النتيجة النهائية عن طريق جعل حساب المشتريات دائما بقيمة المرودات والمسموحات ؟
- 5.4 أين يتم تبويب حساب مصروفات نقل للداخل " نقل مشتريات " على قائمة الدخل ؟ ولماذا ؟
- 6.4 ميز بين الخصم التجاري والخصم النقدي ؟
- 7.4 تكلم عن خصم الكمية والغرض منه .
- 8.4 الخصم النقدي يؤثر على البائع والمشتري ، ما هي التسميات المستخدمة للتعبير عن الخصم النقدي من وجهة نظر البائع ؟ ومن وجهة نظر المشتري؟
- 9.4 اشرح طريقة صافي الفاتورة وإجمالي الفاتورة مبينا رأيك بخصوص الطريقة التي تحبها مع ذكر المبررات .
- 10.4 تقوم شركة (أ) ببيع أجهزة إلكترونية بالجملة والتجزئة وتقوم بنشر أسعارها سنويا ، ما هي القيمة التي تسجل بها مبيعاتها عندما يكون السعر المعلن للسلعة 400 دينار وتم بيعها لأحدى الشركات بخصم تجارى 20%.
- 11.4 تكلم عن شروط الائتمان " بين الشركات التجارية ؟
- 12.4 الآتي بعض المصطلحات المحاسبية التي درستها :
 - 1 - تأمينات لدى الغير
 - 2 - مبيعات " إيرادات "
 - 3 - الأصول غير الملموسة
 - 4 - تكلفة البضاعة المباعة
 - 5 - أوراق الدفع
 - 6 - الدائنون
 - 7 - تكلفة بضاعة معدة للبيع
 - 8 - التزامات طويلة الأجل
 - 9 - صافي الدخل
 - 10 - رأس المال

- 11- مصروفات التشغيل
 - 12- المسحوبات
 - 13- القوائم المالية
 - 14- بضاعة آخر المدة
 - 15- قائمة الدخل
 - 16- مجمل الدخل
 - 17- الأصول المتداولة
 - 18- قائمة المركز المالي
 - 19- أوراق القبض
 - 20- الأصول الثابتة
 - 21- استثمارات قصيرة الأجل .
- والمطلوب وضع رقم المصطلح المناسب في المكان المخصص امام كل جملة من الجمل الآتية :
- _____ تعهد مكتوب لدفع مبلغ محدد في تاريخ معين نظير شراء سلع أو خدمات
- _____ زيادة في الأصول نظير تقديم خدمة أو بيع سلعة
- _____ الناتج من طرح تكلفة المبيعات من صافي المبيعات
- _____ المصروفات العادية التي تتكبدها الشركة في سبيل تسير دفة العمل في الشركة.
- _____ الناتج النهائي في قائمة الدخل
- _____ بضاعة أول المدة مضافاً إليها المشتريات خلال السنة.
- _____ الناتج من طرح بضاعة آخر المدة من البضاعة المعدة للبيع
- _____ قائمة مالية تبين نتائج أعمال الشركة خلال فترة معينة .
- _____ البضاعة التي لم تباع حتى وقت إعداد القوائم المالية .
- _____ مافي حوزة الشركة من أسهم أو سندات لشركات أخرى لغرض إعادة بيعها خلال سنه.
- _____ مبالغ دفعتها الشركة للغير كضمان والتي تسترجع فيما بعد.
- _____ مافي حوزة الشركة من موجودات لغرض تسير عمل الشركة .
- _____ العلامات التجارية وحقوق الاختراع والشهرة
- _____ الناتج النهائي للدورة المحاسبية .
- _____ قائمة تبين ما للشركة وما عليها في تاريخ معين .
- _____ الأصول التي تتمثل في النقدية وغيرها من الأصول التي يمكن تحويلها بسهولة إلى نقدية خلال سنه .
- _____ ما يستخدمه صاحب الشركة في أغراضه الشخصية.
- _____ ماساهم به صاحب الشركة مضافاً إليه صافي دخول السنوات السابقة
- _____ قرض مصرفي يتوقع تسديده خلال فترة أطول من سنة

_____ تعهد كتابي من الغير بدفع مبلغ محدد في تاريخ معين نظير شرائه سلع أو خدمات.

_____ مبالغ ينتظر سدادها للغير خلال سنة .

13.4 ما معنى التعبيرات الآتية : (ص / 30) ، (ص / 60) ، (ص / 10) ، بعد نهاية الشهر) ، (10/2 ، ص / 30) .

14.4 خلال السنة المالية اشترت شركة (أ) بضاعة تكلفتها 200000 دينار ، ماهي تكلفة البضاعة المباعة تحت كل بديل من البدائل الآتية :

- أ - بضاعة أول المدة لا توجد ، بضاعة آخر المدة 40000 دينار
- ب - بضاعة أول المدة 60000 دينار ، بضاعة آخر المدة لا توجد.
- ج - بضاعة أول المدة 58000 دينار ، بضاعة آخر المدة 78000 دينار
- د - بضاعة أول المدة 90000 دينار ، بضاعة آخر المدة 67000 دينار.

15.4 معادلات قائمة الدخل

- أ - صافي المبيعات = (+)
- ب - صافي ثمن الشراء = المشتريات خلال السنة (-)
- ج - صافي تكلفة الشراء = صافي ثمن الشراء (+)
- د - تكلفة بضاعة معدة للبيع = بضاعة أول المدة (+)
- هـ - تكلفة بضاعة مباعدة = تكلفة بضاعة معدة للبيع (-)
- و - تكلفة بضاعة مباعدة = بضاعة أول المدة (+) (-)
- ز - إجمالي الدخل = صافي الدخل (+)
- ح - المبيعات = إجمالي الدخل (+)
- ط - صافي الدخل = المبيعات (-) (-)
- ى - إجمالي الدخل = صافي المبيعات (-)

16.4 إذا كانت تكلفة البضاعة المباعة خلال السنة الأولى من بداية عمليات الشركة (أ) 90000 دينار ، وكان إجمالي الدخل يعادل 40% من المبيعات، فما هو رقم المبيعات .

17.4 المطلوب احتساب تكلفة البضاعة المباعة باستخدام أرصدة الحسابات التالية:
بضاعة أول المدة 25000 دينار - مشتريات 84000 دينار - مردودات
ومسموحات المشتريات 4500 دينار - مصروفات نقل مشتريات 500 دينار -
بضاعة آخر المدة 36000 دينار .

18.4 شركة تقوم بتجارة الأخشاب ، إليك العمليات التي قامت بها خلال شهر أغسطس 1996:

- 8/1 دفعت مبلغ 300 دينار كإيجار لمبنى الإدارة .
- 8/2 اشترت بضاعة على الحساب من شركة التوريدات بمبلغ 9850 دينار.
- 8/3 بلغت المبيعات النقدية لشركة (جـ) مبلغ 1500 دينار .
- 8/6 اشترت أثاث من شركة الاتحاد على الحساب بمبلغ 1540 دينار.
- 8/7 ردت بضاعة إلى شركة التوريدات قيمتها 1500 دينار
- 8/8 باعت بضاعة على الحساب إلى شركة المقاولات بمبلغ 2200 دينار.
- 8/8 سدد رصيد حساب شركة التوريدات بصك .
- 8/9 اشترت بضاعة نقداً بمبلغ 180 دينار .
- 8/9 ردت إليها بضاعة من تلك التي باعتها إلى شركة (جـ) يوم 8/3 قيمتها 500 دينار ، ولم تقم الشركة برد القيمة بعد للشركة (جـ).
- 8/12 ردت بضاعة من شركة المقاولات قيمتها 1200 دينار وسدد الرصيد نقداً.
- 8/14 باعت بضاعة إلى شركة (ب) على الحساب بمبلغ 1250 دينار.
- 8/15 منحت الشركة مسموحات على البضاعة المباعة لشركة (ب) قيمتها 50 دينار وذلك لوجود تلف بسيط بها ، وسددت الشركة (ب) الرصيد الباقي نقداً في الحال.

المطلوب :

- 1 (إثبات العمليات السابقة في اليومية العامة.
 - 2 (فتح الحسابات المختلفة .
- 19.4) فيما يلي بعض العمليات التي تمت خلال الأسبوع الأول من بداية أعمال الشركة :

- 1/1 شراء آلات ومعدات بمبلغ 3000 دينار ، دفعت بصك لشركة (أ)
- 1/2 شراء بضاعة بمبلغ 2500 دينار من شركة (ب) على الحساب.
- 1/3 بيع بضاعة بمبلغ 2000 دينار إلى شركة (جـ) بصك
- 1/4 رد جزء من البضاعة المشتراه من (ب) تكلفتها 350 دينار
- 1/5 سداد مستحقات شركة (ب)

محاسبة عمليات شراء وبيع البضاعة

1/5 ردت شركة (جـ) جزء من البضاعة المباعة إليها ، قيمتها 750 دينار ولم تدفع لها القيمة بعد .

1/6 تحصلت الشركة على مسموحات على مشترياتها من شركة (أ) قيمتها 300 دينار ولم يرسل المبلغ بعد للشركة من قبل شركة (أ).

المطلوب :

إثبات قيود اليومية للعمليات السابقة .

20.4) ظهرت المعلومات التالية بدفاتر شركة بيع مواد غذائية عن السنة المنهية في 2009/12/31.

346100	مشتريات	4940	الخصم النقدي على المبيعات
13720	مردودات مشتريات	368400	المبيعات
10440	مردودات مبيعات	3860	الخصم النقدي على المشتريات
2514	إجمالي الدخل	5680	مصرفات نقل للداخل
57104	بضاعة آخر المدة	؟	بضاعة أول المدة

المطلوب :

1 (احتساب صافي المبيعات

2 (احتساب نسبة إجمالي الدخل إلى المبيعات " بالصافي "

3 (احتساب نسبة تكلفة البضاعة المباعة إلى المبيعات " بالصافي "

4 (ماذا تلاحظ على النسبتين في (3 ، 2) أعلاه ؟ وماذا نستنتج ؟

5 (ماهو رصيد بضاعة أول المدة .

21.4) إليك العمليات التي قامت بها شركة (أ) خلال الشهر الأول من بداية نشاطها:

- 1/1 إيداع مبلغ 15000 دينار في المصرف لغرض المشروع.
- 1/2 سداد مبلغ 400 دينار كإيجار للمحل بصك.
- 1/5 شراء أثاث من الشركة العامة للأثاث بمبلغ 9000 دينار بصك.
- 1/10 شراء بضاعة من شركة (ب) بمبلغ 2700 دينار على الحساب.
- 1/11 شراء بضاعة من شركة (جـ) بمبلغ 3500 دينار سدد منها 1500 دينار بصك والباقي على الحساب .
- 1/13 تم رد أثاث للشركة العامة للأثاث بتكلفة 1000 دينار ولم تقم شركة الأثاث برد القيمة بعد .
- 1/14 سحب مبلغ 1500 دينار من المصرف وإيداعه خزينة المحل.
- 1/16 رد بضاعة إلى شركة (ب) تكلفتها 1300 دينار لمخالفتها المواصفات .

- 1/17 شراء بضاعة نقدا بمبلغ 750 دينار من شركة (د).
 1/18 سداد المستحق لشركة (ب) بـصك.
 1/19 رد بضاعة إلى شركة (ج) تكلفتها 1500 دينار.
 1/21 بيع بضاعة إلى شركة (هـ) بمبلغ 2000 دينار نقدا.
 1/22 بيع بضاعة إلى شركة (و) بمبلغ 3000 دينار استلم مبلغ 1000 دينار نقدا والباقي بـصك .
 1/24 ردت شركة (هـ) بضاعة قيمتها 750 دينار ولم ترد لها القيمة بعد.
 1/26 ردت شركة (و) بضاعة قيمتها 1025 دينار ودفعت لها القيمة بـصك.
 1/28 شراء سيارة كهديّة لابنتك لنجاحها في الشهادة الثانوية بمبلغ 3000 دينار على الحساب .
 1/29 شراء أرفف للمحل بمبلغ 1000 دينار دفعت بـصك .

المطلوب :

إثبات العمليات السابقة في اليومية العامة

4 . 22) قامت شركة (أ) بالعمليات التالية خلال شهر يونيو :

- 6/2 اشترت بضاعة من شركة (ب) بمبلغ 6000 دينار ، وكانت الشروط (10/2، ص/30) .
 6/8 اشترت بضاعة من شركة (جـ) بمبلغ 9000 دينار وكانت الشروط (10/2، ص/30)
 6/9 اتضح أن جزء من البضاعة المشتراه من شركة (ب) قيمتها 900 دينار معيب وتم إعادته للمورد .
 6/18 سداد فاتورة شركة (جـ)
 6/25 اشترت بضاعة من شركة (جـ) بمبلغ 5700 دينار بشرط (10/2، ص/30).
 6/30 سداد فاتورة شركة (ب)

علما بأن بضاعة آخر المدة 2350 دينار وبضاعة أول المدة 2760 دينار

المطلوب :

- 1 (تسجيل العمليات السابقة في اليومية .
- 2 (إعداد الجزء الخاص بتكلفة البضاعة المباعة في قائمة الدخل
- 3 (ماهو رصيد حساب الدائنين في نهاية الشهر (بافتراض أن الشركة تتبع طريقة إجمالي الفاتورة)

23.4) نفس المعلومات السابقة ونفس المطلوب بافتراض أن الشركة تتبع طريقة صافي الفاتورة .

24.4) فيما يلي بيان بالعمليات التي قامت بها شركة (أ) لتجارة الجملة خلال شهر مارس . ومن سياسة الشركة الاستفادة من جميع فرص الخصم النقدي المتاحة على المشتريات ويتم تسجيل جميع الفواتير بصافي القيمة بعد الخصم ، وتتم جميع المبيعات الآجلة بالشرط التالي : (10/2، ص/30):

3/2 باعت بضاعة نقدا بمبلغ 54800 دينار

3/15 باعت بضاعة على الحساب لشركة (ط) بمبلغ 24700 دينار

3/16 اشترت بضاعة بمبلغ 31600 دينار من شركة (ك) بشرط (10/2، ص/30)

3/16 سداد مبلغ 1210 دينار مصروفات نقل مشتريات

3/18 سمحت لشركة (ط) بمسموحات مبيعات قيمتها 700 دينار على بضاعة تالفة

3/24 اشترت بضاعة من شركة (و) بمبلغ 28500 دينار بشرط (10/1، ص/30)

3/25 أعادت بضاعة معينة قيمتها في الفاتورة 1500 دينار مشتراه من شركة (و)

3/25 حصلت المبلغ المستحق على شركة (ط)

3/26 سددت المبلغ المستحق للشركة (ك)

المطلوب :

1) تسجيل العمليات السابقة في حسابات الأستاذ مباشرة.

2) إعداد الجزء من قائمة الدخل الذي يبين تكلفة المبيعات وإجمالي الدخل ، بافتراض أن بضاعة أول المدة 12000 دينار وبضاعة آخر المدة 16000 دينار .

25.4) العمليات التالية حدثت خلال شهر أكتوبر في شركة (أ) . علماً بأن جميع المبيعات الآجلة تتم بالشرط التالي (10/2، ص/30) وأن الطريقة المتبعة هي إجمالي الفاتورة .

10/1 شراء بضاعة من شركة (ب) بمبلغ 3500 دينار بشرط (10/2، ص/30)

- 10/1 شراء بضاعة من شركة (جـ) بمبلغ 2800 دينار بشرط (10/1، ص/30)
- 10/1 بيع بضاعة على الحساب لشركة (د) بمبلغ 3250 دينار فاتورة رقم 145
- 10/3 دفع مصروفات نقل مشتريات التي اشترت من شركة (جـ) بلغت 165 دينار
- 10/3 بيع بضاعة على الحساب إلى شركة (هـ) بمبلغ 2500 دينار ، فاتورة رقم 146.
- 6/5 أرسلت إشعاراً دائن إلى شركة (هـ) بمبلغ 450 دينار ، كمسموحات مبيعات.
- 10/5 شراء بضاعة من شركة (ك) بمبلغ 2500 دينار بشرط (10/2، ص/60) ودفعت مصاريف نقل للداخل بلغت 92 دينار .
- 10/6 بضاعة تكلفتها 300 دينار اشترت من شركة (ب) في 10/1 ، وجدت معيبة وأعيدت إلى البائع مع إشعار مدين .
- 10/10 دفعت المستحق عليها لصالح شركة (ب) (بعد طرح الخصم والمردودات)
- 10/12 بيع بضاعة على الحساب لشركة (س) مبلغ 4000 دينار فاتورة رقم 147.
- 10/13 سددت شركة (هـ) المستحق عليها .
- 10/15 دفع فاتورة شركة (ك) بتاريخ 10/5 بعد الخصم.
- 10/15 إصدار إشعار دائن إلى شركة (د) بمبلغ 150 دينار بسبب بضاعة مرجعة من شركة (د).
- 10/22 سددت شركة (س) الفاتورة رقم 147.
- 10/30 دفعت إلى شركة (جـ) المستحق لها .
- 10/30 استلام نقدية من شركة (د) حسب الفاتورة رقم 145.

المطلوب :

- 1 (إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات ما تقدم.
- 2 (إعداد ذلك الجزء من قائمة الدخل الذي يبين المبيعات / تكلفة المبيعات / ومجمل الدخل عن شهر أكتوبر . إذا علمت أن بضاعة أول المدة 16000 دينار وبضاعة آخر المدة 18100 دينار.

محاسبة عمليات شراء وبيع البضاعة

4. 26) إليك العمليات التالية التي تمت خلال شهر مايو في شركة (أ) :
- 5/1 شراء بضاعة من شركة (ب) السعر المعلن 20000 دينار
وأعطيت الشركة خصما تجاريا مقداره 20% وبشرط (10/2، ص/60).
- 5/1 شراء بضاعة من شركة (جـ) بمبلغ 8000 دينار بشرط
(10/1، ص/60).
- 5/5 بيع بضاعة إلى شركة (د) بمبلغ 11500 دينار ، بشرط
(10/2، ص/30)
- 5/6 رد بضاعة إلى شركة (ب) وذلك لعطب بها تكلفتها بعد الخصم التجاري
1000 دينار .
- 5/11 شراء بضاعة من شركة (هـ) بمبلغ 9000 دينار ، بشرط
(10/2، ص/30)
- 5/11 سداد فاتورة شركة (ب) بعد طرح الخصم والمروءات بصك .
- 5/15 سددت شركة (د) المستحق عليها نقدا .
- 5/21 سداد رصيد شركة (هـ) لمشتريات 5/11
- 5/22 بيع بضاعة لشركة (و) بمبلغ 38400 دينار ، بشرط
(10/2، ص/30)
- 5/25 شراء بضاعة من شركة (ز) كان سعرها المعلن حسب قوائم الأسعار
12000 دينار وتحصلت الشركة على خصم تجاري بمعدل 25% بشرط
(10/1، ص/30)
- 5/26 ردت بضاعة إلى شركة (ز) تكلفتها (بعد الخصم التجاري) 200 دينار
- 5/31 سداد فاتورة شركة (جـ) بتاريخ 5/1.
- المطلوب :

- 1) إجراء قيود اليومية للعمليات السابقة متبعاً
أ) طريقة صافي الفاتورة
ب) طريقة إجمالي الفاتورة
- 2) إعداد قائمة الدخل الجزئية تبعا لكل طريقة بافتراض ان بضاعة أول المدة
11600 دينار ، وبضاعة آخر المدة 13300 دينار .
4. 27) يأتي بيان بالعمليات الخاصة بشركة (أ) لبيع الأثاث خلال شهر مارس .
علما بان الشركة تمنح الشرط (10/2، ص/30) على مبيعاتها الآجلة ، كما
تقوم بتسجيل مشترياتها تبعا لطريقة إجمالي الفاتورة :

- 3/2 شراء بضاعة من شركة (ب) الصناعية بمبلغ 26800 دينار ، بشرط (10/2، ص/30)
- 3/2 بيع بضاعة إلى شركة (جـ) بمبلغ 18420 دينار على الحساب.
- 3/3 دفع مصروفات نقل مشتريات بلغت 1120 دينار نقداً
- 3/3 بيع بضاعة إلى شركة (د) نقداً بمبلغ 23140 دينار .
- 3/5 أصدرت إشعار دائن لشركة (جـ) قيمته 620 دينار كمسموحات بسبب بضاعة تالفة .
- 3/6 شراء بضاعة من شركة (هـ) قيمتها 32000 دينار ، بشرط (10/1، ص/30)
- 3/8 إرجاع بضاعة إلى شركة (هـ) قيمتها 1200 دينار ، وقد أصدرت إشعار مدين بالقيمة .
- 3/10 بيع بضاعة إلى شركة (و) بمبلغ 26900 دينار على الحساب
- 3/12 سداد رصيد شركة (ب) الصناعية بالكامل نقداً
- 3/12 استلمت من شركة (جـ) سداد لرصيدها بالكامل نقداً
- 3/15 بيع بضاعة إلى شركة (ز) بمبلغ 11200 دينار على الحساب
- 3/15 شراء بضاعة من شركة (ح) بمبلغ 13000 دينار بشرط (10/2، ص/30). كما دفعت مصروفات نقل مشتريات بلغت 840 دينار .
- 3/16 سداد رصيد شركة (هـ) بالكامل نقداً.
- 3/19 بيع بضاعة إلى شركة (ط) بمبلغ 14620 دينار على الحساب
- 3/20 سددت شركة (و) المستحق عليها نقداً.
- 3/25 سداد رصيد حساب شركة (ح) نقداً
- 3/27 سددت شركة (ز) المستحق عليها بالكامل نقداً
- 3/29 سددت شركة (ط) مبلغ 2940 دينار كسداد لجزء من المستحق عليها .

المطلوب :

- 1 (إجراء قيود اليومية لإثبات ما تقدم
- 2 (الترحيل للحسابات المعنية.
- 3 (إعداد قائمة الدخل الجزئية بافتراض أن بضاعة أول المدة 16200 دينار وبضاعة آخر المدة 18000 دينار

محاسبة عمليات شراء وبيع البضاعة

28.4) بلغت مبيعات شركة (أ) إلى شركة (ب) مبلغ 47500 دينار خلال الشهر ، وقامت شركة (ب) بالسداد في نهاية الشهر علما بان سعر الوحدة 5 دينارات وان الاتفاق يقضى بان تعطى شركة (أ) خصم كمية لشركة (ب) لمشترياتها خلال الشهر وذلك على النحو التالي :

ال 2000 وحدة الأولى	لاشي
ال 2000 وحدة التالية	2%
ال 1000 وحدة التالية	3%
ال 2000 وحدة التالية	4%
ما زاد عن ذلك	5%

المطلوب :

- 1) احتساب خصم الكمية
 - 2) القيد في اليومية للعمليات السابقة وخصم الكمية عند السداد .
- 29.4) بسبب المرض المفاجئ لمحاسب شركة (أ) قام كاتب الحسابات بإعداد قائمة الدخل الآتي بيانها :

شركة أ

قائمة الدخل في 2009/12/31

437641	426030	المبيعات
	3680	مردودات ومسموحات المشتريات
	7256	خصم المشتريات " خصم مكتسب "
	675	فوائد استثمارات
	313570	المشتريات
	3648	مردودات ومسموحات المبيعات
	4425	خصم على المبيعات "مسموح به"
	12542	نقل للداخل
	9742	مصروفات إعلان
	3724	استهلاك أصول ثابتة
	1400	مصروفات تأمين
	9462	مصروف مرتبات رجال البيع
	16000	مرتبات رجال الإدارة
	693	مصروفات عمومية
	864	إجمالي المصروفات
376070		صافي الدخل
61571		

علما بان بضاعة أول المدة 26878 دينار وبضاعة آخر المدة 31096 دينار

المطلوب :

إعادة تبويب قائمة الدخل في شكل مقبول محاسبياً

4. 30) ظهرت الأرصدة التالية بدفاتر شركة (أ) في نهاية السنة الأولى من بدء نشاطها وذلك كما يلي :

المدينون 20000 - الدائنون 12000 - مصروف إعلان 580 - نقدية 8375 مصروفات نقل للخارج 2000 - أثاث 7960 - مصروف تأمين 1600 - بضاعة أول المدة 26700 - رأس المال 41090 - مسحوبات 5600 - أوراق قبض 3500 - المشتريات 129825 - مردودات ومسموحات المبيعات 5820 - مردودات ومسموحات مشتريات 4280 - مصروف إيجار 7100 - مرتبات 37565 - المبيعات 211820 - مصروف عمولة بيع 8000 - مواد لف وحزم 715 - مصروفات نقل للداخل 4225.

وهذا وقد تم حصر مخزون بضاعة آخر المدة والتي بلغت 19560 دينار

المطلوب :

1) إعداد قيود الإقفال وفتح حساب ملخص الدخل وقفله

2) إعداد قائمة الدخل عن المدة المنتهية في 2009/12/31

4. 31) المطلوب إعداد قائمة المركز المالي لشركة (أ) في 2009/12/31 مستخدماً المعلومات التالية :

15490 مدينون - 12000 مبانى - 70270 رأس المال - 31096 بضاعة - 9450 أوراق دفع - 13400 سيارات - 40100 التزامات طويلة الأجل - 3800 أوراق قبض - 8756 صافى دخل الفترة - 22850 مدينون - 20220 نقدية - 15000 أراضي - 8600 آلات ومعدات - 22800 استثمارات طويلة الأجل - 10600 مصروفات مدفوعة مقدماً - 5800 مجمع استهلاك مبانى - 3800 مجمع استهلاك آلات ومعدات - 6700 مجمع استهلاك سيارات

4. 32) ظهرت ميزان المراجعة في 31/12/2009 لشركة (أ) كالتالي :

أرصدة مدينة	أرصدة دائنة	اسم الحساب
4000		نقدية
20000		المدينون
36000		بضاعة في 1/1
1420		مواد لف وحزم
540		تأمين مقدم
22000		أراضي
35000		مباني
12000		أثاث
	28310	الدائنون
	85000	رأس المال
7500		المسحوبات
	195250	المبيعات
4000		مردودات المبيعات
116000		المشتريات
	2940	مردودات المشتريات
4820		مصرفات نقل للداخل
6255		عمولة مبيعات
1850		مصرفات نقل للخارج
29615		مرتبات
500		مصرفات عمومية
311500	311500	

المطلوب :

- 1) إجراء قيود الإقفال
- 2) فتح حساب رأس المال وحساب المسحوبات وحساب ملخص الدخل
- 3) إعداد قائمة الدخل وقائمة المركز المالي .

33.4) الآتي ميزان المراجعة لشركة (أ) في 2009/12/31:

أرصدة مدينة	أرصدة دائنة	اسم الحساب
15000		نقدية
22500		بضاعة في 1/1
	14250	أوراق الدفع
	20000	الدائنون
	6000	مردودات ومسموحات المشتريات
22500		مرتبات إدارية
1500		مصرفات تأمين
93000		مشتريات
12000		المدينون
4500		مردودات ومسموحات المبيعات
3000		أوراق القبض
22500		سيارات
75000		مباني
6000		مصرفات جمركية على المشتريات
1500		مصرفات نقل للداخل
3000		استهلاك مباني
10500		مصرفات نور ومياه
2250		مصرفات عمومية
7500		مسحوبات
1200		مصرفات نقل للخارج
1800		مصرفات بيع وتوزيع
4500	4500	م. استهلاك سيارات
	75000	قرض طويل الأجل
	160000	رأس المال
309750	309750	

فإذا علمت أن بضاعة آخر المدة قدرت بمبلغ 30000 دينار

المطلوب:

- (1) إجراء قيود الإقفال .
- (2) تصوير حسابي رأس المال وملخص الدخل.
- (3) إعداد قائمة الدخل عن السنة المنتهية في 2009/12/31.
- (4) إعداد قائمة المركز المالي في 2009/12/31.

الفصل الخامس

تسويات نهاية السنة المالية

هناك العديد من القرارات الهامة التي قد تتخذها إدارة أي شركة بناء على البيانات المحاسبية التي تظهرها القوائم المالية (قائمة الدخل وقائمة المركز المالي) ، ومن أمثلة هذه القرارات زيادة الإنتاج - الاقتراض من المصارف - شراء أصول ثابتة جديدة . كما أن هناك العديد من الأطراف الأخرى ، إلى جانب الإدارة ، تحتاج إلى البيانات المحاسبية في عمليات اتخاذ القرارات المختلفة ، وهذه الأطراف تتمثل في المستثمرين الذين يحتاجون للبيانات من أجل اتخاذ القرارات الخاصة بشراء وبيع الأوراق المالية (أسهم وسندات) للشركات ، والمصارف التي تحتاج للبيانات من أجل القرارات المتعلقة بمنح القروض ، كما أن الدائنون يحتاجون إلى البيانات من أجل عمليات منح الائتمان للشركات التي تود شراء السلع والخدمات على الحساب وغيرهم من الأطراف الأخرى المهتمة بالاطلاع على القوائم المالية التي تصدرها الشركات .

وحتى يمكن تلبية احتياجات الإدارة والأطراف الأخرى فمن الأجدى أن تكون القوائم المالية تحتوي على أغلب البيانات التي تتصف بالدقة والوضوح قدر الإمكان ، فقائمة المركز المالي يجب أن تبين جميع أصول الشركة وخصومها في آخر يوم من السنة المالية (في تاريخ معين) ، وقائمة الدخل يجب أن تظهر جميع الإيرادات التي تحققت خلال الفترة المالية وكذلك جميع المصروفات التي تكبدتها الشركة في سبيل تحقيق الإيرادات خلال نفس الفترة .

فيما سبق عرفنا أنه عند وصول الدورة المحاسبية إلى الانتهاء من إعداد ميزان المراجعة نكون قد وصلنا إلى إعداد القوائم المالية ، ولكن في الحياة العملية نجد أن كثيرا ما يتطلب الأمر تعديل بعض الأرصدة الظاهرة بميزان المراجعة وذلك قبل استخدامها في إعداد القوائم المالية . فهناك الكثير من العمليات التي تبدأ في فترة محاسبية وتنتهي في فترة أخرى ، وهناك إيرادات تستلم خلال الفترة والتي تخص عدة فترات محاسبية تالية ، كما أن هناك مصروفات تدفع في فترة معينة بينما هي تخص فترات تالية وهذه يؤدي إلى أن أرصدة حسابات بعض البنود (سواء بنود قائمة الدخل أو بنود قائمة المركز المالي) تحتاج إلى تعديل أو تسوية قبل استخدامها في إعداد القوائم المالية . ويتم هذا التعديل عن

طريق إجراء قيود في اليومية تسمى " قيود التسوية " أو " قيود التعديل " وأحيانا كثيرة يشار إليها " بالتسويات الجردية " وعليه تكون الدورة المحاسبية بشكلها الكامل كما يلي :-

- 1- القيد في اليومية
 - 2- الترحيل إلى حسابات الأستاذ
 - 3- الترصيد للحسابات المعنية
 - 4- الإعداد لميزان المراجعة قبل التسويات
 - 5- التسويات الجردية " قيود التسويات "
 - 6- الإعداد لميزان المراجعة بعد التسويات
 - 7- الإعداد لميزان المراجعة بعد الإقفال
 - 8- الإعداد للقوائم المالية
- أ - قائمة الدخل

ب- قائمة المركز المالي

فقيود التسوية هي قيود عادية تتم عند انتهاء السنة المالية لتعديل أو تسوية أرصدة بعض حسابات المصروفات والإيرادات والأصول والخصوم وذلك تبعا لمبدأ الاستحقاق . ولقد سبق التحدث عن هذا المبدأ ولكن لأهميته في فهم قيود التسويات الجردية وجب التذكير به .

مبدأ أو أساس الاستحقاق

يقوم أساس الاستحقاق على المبدأ الذي ينص على انه حتى يمكن قياس الدخل بصورة سليمة خلال فترة معينة ، يجب أن نأخذ في الاعتبار جميع الإيرادات التي حققتها الشركة خلال الفترة ، وجميع المصروفات المرتبطة بتحقيق هذه الإيرادات التي يمكن تخصيصها لنفس الفترة . وطبقا لمبدأ الاستحقاق تعتبر الإيرادات قد تحققت وقت البيع وتعتبر المصروفات قد تحققت عند حدوث النفقة بغض النظر عن الوقت الفعلي الذي يتم فيه تحصيل الإيرادات أو سداد المصروفات .

قيود التسويات

يطلق على قيود اليومية اللازمة لإجراء التسويات لأرصدة بعض الحسابات باسم قيود التسوية ، ويتم إجراء قيود التسويات في اليومية أولا ثم ترحل إلى الحسابات المعنية بدفاتر الأستاذ ، وتعتبر التسويات أمرا ضروريا من اجل جعل القوائم المالية تعكس الوضع المالي ونتائج الأعمال في نهاية الفترة .

وقد يتم إجراء قيود التسويات أولاً في ورقة العمل "ورقة التسوية" على أن يؤجل إجراء قيود التسوية في اليومية إلى حين إثبات قيود الإقفال ، ولكن من الممكن أن يتم إجراء قيود التسوية أولاً في اليومية على أن تنتقل فيما بعد إلى ورقة التسوية . (سنناقش ورقة التسوية في مكان آخر من هذا الفصل).

ويجب التمييز بين قيود التسوية والقيود الخاصة بإثبات العمليات العادية ، فقيود التسوية لا يتم إجراؤها إلا في نهاية الفترة المحاسبية بينما يتم إجراء القيود الأخرى أثناء الفترة المحاسبية حسب التسلسل التاريخي للعمليات . وبينما تبدأ العمليات العادية وتتم دورتها خلال الفترة المحاسبية فإن قيود التسوية تختص بالعمليات التي تتعدى فترة محاسبية واحدة ، وليس من الممكن أو الضروري تسجيل التغيرات المستمرة في بعض الحسابات خلال الفترة وبدلاً من ذلك يتم تسجيلها في نهاية الفترة المحاسبية .

العمليات الأساسية التي تتطلب تسويات في نهاية الفترة المحاسبية

يمكن تبويب الأنواع المختلفة من العمليات التي تحتاج إلى تسويات في نهاية الفترة المحاسبية كما يلي :

- 1- المصروفات المقدمة.
- 2- الإيرادات المقدمة.
- 3- المصروفات المستحقة.
- 4- الإيرادات المستحقة .

وفيما يلي سنناقش التسويات الجردية للبنود التي ذكرت أعلاه حسب التقسيم التالي:

أولاً : قيود التسوية للعمليات التي سجلت بالدفاتر

- أ - المصروفات المقدمة.
- ب- الإيرادات المقدمة.

ثانياً : قيود التسوية للعمليات التي لم تسجل بالدفاتر

- أ - المصروفات المستحقة.
- ب- الإيرادات المستحقة.

أولاً : قيود التسوية للعمليات التي سجلت بالدفاتر
وهي تلك القيود التي عن طريقها يتم تعديل أو تسوية أرصدة بعض الحسابات التي تم تسجيل عملياتها خلال الفترة المحاسبية ، ولذلك فالأمر يتطلب إعادة تبويب أي تحويل مبالغ من حسابات إلى حسابات أخرى .
أ- المصروفات المقدمة

هي تكاليف دفعت وسجلت في فترة معينة وتغطي فترة أو فترات قادمة ، وبالتالي يجب توزيعها بين الفترة الحالية والفترة أو الفترات المحاسبية القادمة . وعند التسجيل المبدئي لهذه المصروفات هناك احتمالين :

1- تسجيل المبلغ كأصل " مصروف مقدم " .
2- تسجيل المبلغ كمصروف .

مثال (1)

قامت شركة (أ) بدفع مصروف تأمين بمبلغ 3000 دينار وذلك عن ثلاث سنوات بتاريخ 2009/1/1م
1- تسجيل المبلغ كأصل " مصروف مقدم " وذلك كما يلي :

3000	حـ/ مصروف تأمين مقدم
3000	حـ/ المصروف

التسوية في نهاية السنة :

- في نهاية السنة يجرى قيد تسوية والذي يؤدي إلى :
- 1) تحميل السنة المالية بنصيبها من مصروف التأمين .
 - 2) تعديل " تسوية " حساب مصروف تأمين مقدم ليظهر الرصيد المتبقي والذي لم يستنفذ بعد ويخص الفترات القادمة .

-نصيب السنة الحالية = $3000 \div 3$ سنوات = 1000 دينار .

ويكون قيد التسوية كالتالي :

1000	حـ/ مصروف تأمين
1000	حـ/ مصروف تأمين مقدم

وبعد هذا القيد يبدو حساب مصروف التأمين المقدم وحساب مصروف التأمين

كالآتي :

تسويات نهاية السنة المالية

حـ/ مصروف تأمين مقدم			
حـ/ مصروف تأمين	1000	حـ/ المصرف	3000
رصيد مرحل	2000		
	3000		3000
		رصيد منقول	2000
		(يظهر بالميزانية كأصل)	

حـ/ مصروف تأمين			
		حـ/ مصروف تأمين مقدم	1000
رصيد مرحل	1000		
	1000		1000
		رصيد منقول يقل في	1000
		ملخص الدخل	

2- تسجيل المبلغ كمصروف ، وذلك كما يلي :

حـ/ مصروف تأمين	3000
حـ/ المصرف	3000

التسوية في نهاية السنة :

في نهاية السنة يجرى قيد تسوية والذي يؤدي إلى :

- (1) إثبات مصروف التأمين المقدم الذي يخص الفترات القادمة.
- (2) تخفيض " تعديل " رصيد حساب مصروف التأمين إلى المبلغ السذي يخص السنة الحالية.

- نصيب السنة 1000 دينار ، وبالتالي يجب أن يخفض حساب مصروف التأمين إلى هذا المبلغ وبما أن الرصيد الظاهر بحساب مصروف التأمين هو 3000 دينار، إذا يجب استبعاد مبلغ 2000 دينار والذي يخص السنتين القادمتين .

ويكون قيد التسوية كالتالي :

حـ/ مصروف تأمين مقدم	2000
حـ/ مصروف تأمين	2000

وبعد هذا القيد يبدو حساب مصروف التأمين وحساب مصروف التأمين المقدم كالآتي:

حـ/ مصروف التأمين		
2000 حـ/ مصروف تأمين مقدم	3000 حـ/ المصرف	
1000 رصيد مرحل		
3000	3000	
	رصيد منقول يقل في ملخص الدخل	1000

حـ/ مصروف تأمين		
2000 حـ/ مصروف تأمين	2000 حـ/ مصروف تأمين	
2000 رصيد مرحل		
2000	2000	
	رصيد منقول (يظهر بالميزانية كأصل)	2000

مثال (2)

هناك نوع من المصروفات المقدمة يختلف في طبيعته عن مصروف التأمين (الذي نوقش في المثال السابق) وهذا النوع هو الإمدادات التي تقوم الشركة بشراء كمية منها تكفي لعدة فترات محاسبية ، أي تستخدمها أو تستهلكها على مدى عدة فترات محاسبية ، مثال ذلك القرطاسية والأدوات المكتبية وقطع الغيار والمهمات الأخرى .

فلو فرضنا انه تم شراء قرطاسية وأدوات مكتبية بمبلغ 4000 دينار ، وفي نهاية السنة وجد أن هناك ما قيمته 3200 دينار متبقي بمخزون القرطاسية .

1- تسجيل المبلغ كأصل " مصروف مقدم " وذلك كما يلي :

4000 حـ/ قرطاسية وأدوات مكتبية		
4000 حـ/ المصرف		

تسويات نهاية السنة المالية

التسوية في نهاية السنة

في نهاية السنة يجرى قيد تسوية والذي يؤدي إلى :

- (1) تحميل السنة الحالية بنصيبها من مصروف القرطاسية
 - (2) تعديل " تسوية " حساب القرطاسية والأدوات المكتبية ليظهر الرصيد المتبقي (مخزون القرطاسية) والذي لم يستهلك بعد ويخص فترات قادمة.
- بما أن الرصيد المتبقي (حسب الجرد) اتضح أنه 3200 دينار فإن السنة الحالية يجب أن تتحمل بالفرق بين الرصيد المبدئي (4000) وبين الرصيد في نهاية السنة (3200) .

أي $4000 - 3200 = 800$ دينار وهو ما يخص السنة ويكون قيد التسوية كالتالي :

800	حـ/ مصروف القرطاسية
800	حـ/ القرطاسية والأدوات المكتبية

ويعد هذا القيد يبدو حساب القرطاسية والأدوات المكتبية وحساب مصروف القرطاسية كالآتي :

حـ/ القرطاسية والأدوات المكتبية	
4000 حـ/ المصروف	800 حـ/ مصروف قرطاسية
	3200 رصيد مرحل
4000	4000
32000 رصيد منقول	
(يظهر بالميزانية كأصل)	

حـ/ مصروف القرطاسية	
800 حـ/ القرطاسية والأدوات المكتبية	800
800 رصيد مرحل	800
800	800
800 رصيد منقول يقلل في ملخص الدخل	

2- تسجيل المبلغ كمصروف ، وذلك كما يلي :

4000	حـ/ مصروف القرطاسية
4000	حـ/ المصروف

التسوية في نهاية السنة :

في نهاية السنة يجرى قيد تسوية والذي يؤدي إلى :

- 1) إثبات القرطاسية والأدوات المكتبية التي لم تستهلك بعد وتخص فترات قادمة
 - 2) تخفيض " تعديل" رصيد حساب مصروف القرطاسية إلى المبلغ الذي يخص السنة.
- وبما أن الرصيد المتبقي من القرطاسية هو 3200 دينار فيكون القيد كالاتي :

3200	حـ/ القرطاسية والأدوات المكتبية
3200	حـ/ مصروف القرطاسية

ويعد هذا القيد يبدو حساب مصروف القرطاسية وحساب القرطاسية والأدوات المكتبية

كالاتي :

حـ/ مصروف القرطاسية	
4000 حـ/ المصروف	32000 حـ/ القرطاسية والأدوات المكتبية
	رصيد مرحل 800
4000	4000
رصيد منقول يقفل	
800	في ملخص الدخل

حـ/ القرطاسية والأدوات المكتبية	
3200 حـ/ مصروف القرطاسية	
	رصيد مرحل 3200
3200	3200
رصيد منقول	
3200	(يظهر بالميزانية) كأصل

مثال (3)

مصرف استهلاك الأصول الثابتة :

سبق أن ذكرنا أن الأصول الثابتة تفتى أو تشتري لغرض استخدامها في الأنشطة المختلفة للشركة المعنية وليس لغرض إعادة بيعها ، فمثلا عندما تشتري إحدى الشركات سيارة بمبلغ 5000 دينار لاستخدامها في عمليات النقل ، فإن الهدف من إنفاق مبلغ الـ 5000 دينار هو استخدام هذه السيارة خلال فترة صلاحيتها ومن ثم مساهمتها في تحقيق الإيراد. وفي نهاية السنة الخامسة قد تباع هذه السيارة كخردة . فإذا افترضنا أن القيمة البيعية للخردة هي 500 دينار ، فإن التكلفة المنتظرة استهلاكها خلال الخمس سنوات هي 4500 دينار (5000 - 500) ، أي أن التكلفة المراد استهلاكها = التكلفة الأصلية للأصل - قيمة الخردة . والحقيقة أن الشركة اشترت خدمات هذه السيارة لمدة خمس سنوات بتكلفة 4500 دينار ، وبالتالي فإن جزءا من هذه التكلفة يستنفذ كل سنة ، ويطلق على الجزء الذي يستنفذ من تكلفة الأصل الثابت خلال كل فترة محاسبية اسم مصرف الاستهلاك ، فإذا افترضنا أن كل سنة يجب أن تتحمل بنصيب متساوي من هذه التكلفة فإن مصرف الاستهلاك السنوي هو :

تكلفة الأصل - قيمة الخردة

عدد سنوات العمر الإنتاجي

$$= \frac{5000 - 500}{5 \text{ سنوات}} = 900 \text{ دينار}$$

ويمكن أن يتم قيد التسوية لمصرف الاستهلاك بنفس الطريقة التي اتبعت عند تسوية مصرف التأمين المقدم ، وذلك بجعل حساب مصرف الاستهلاك مدينا وحساب الأصل " السيارات " دائنا على اعتبار أن الاستهلاك يمثل نقصا في تكلفة الأصل ، ولكن هذا الإجراء غير مرغوب فيه لأنه يخفق في إظهار معلومات مفيدة للإدارة ولمستخدمي القوائم المالية ، فعند إتباع هذا الإجراء فإن رصيد حساب السيارات في الميزانية يبين صافي قيمة الأصل (بعد تخفيضه بالاستهلاك) ومن المرغوب أن تبين الميزانية التفاصيل التالية لكل بند من بنود الأصول الثابتة:

1- التكلفة الأصلية التي تمثل ثمن الشراء الذي دفع فعلاً

2- الاستهلاك المتجمع خلال السنوات حتى تاريخه

وبالتالي عند قيد تسوية الاستهلاك يفتح حساب جديد يسمى مجمع الاستهلاك بجعل دائنا بقيمة مصروف الاستهلاك ، أي يكون القيد كما يلي :

900	حـ/ مصروف الاستهلاك - سيارات
900	حـ/ مجمع الاستهلاك - سيارات

وبعد ترحيل هذا القيد يبدو حساب مصروف الاستهلاك وحساب مجمع الاستهلاك كما يلي :

حـ/ مصروف الاستهلاك - سيارات	
900	حـ/ مجمع الاستهلاك
900	رصيد مرحل
900	
900	منقول (يقفل في ملخص الدخل)

حـ/ مجمع الاستهلاك - سيارات	
900	مرحل
900	حـ/ مصروف الاستهلاك
900	منقول
900	[يظهر في قائمة المركز المالي مطروحا من تكلفة الأصل]

وبالتالي فإن التكلفة الأصلية للسيارات تظهر دون مساس في حساب الأصل، ويتم استخدام حساب بديل يجعل دائنا عند تسجيل مصروف الاستهلاك (كما ذكرنا أعلاه). وسمى بحساب مجمع الاستهلاك لان مصروف الاستهلاك يتجمع في هذا الحساب سنة بعد أخرى ويظهر على قائمة المركز المالي مطروحا من التكلفة الأصلية للأصل الثابت وذلك لتحديد صافي القيمة الدفترية للأصل - أي القيمة التي لم تستنفذ بعد بفعل الاستهلاك وذلك على الوجه التالي :

الأصول الثابتة :

5000 سيارات

900 - مجمع استهلاك سيارات

4100 صافي القيمة الدفترية

تسويات نهاية السنة المالية

أما مصروف الاستهلاك الخاص بالفترة المحاسبية فإنه يقفل في حساب ملخص الدخل شأنه في ذلك شأن أي مصروف آخر يخص السنة .

ب- الإيرادات المقدمة

وهي تلك المبالغ التي استلمتها الشركة وتم تسجيلها مقدما لقاء مبيعات أو خدمات مستقبلية ، وبالتالي يجب توزيعها بين الفترة الحالية والفترة أو الفترات القادمة ، وعند التسجيل المبدئي لهذه الإيرادات هناك احتمالين :

- * تسجيل المبلغ كالتزام " إيراد مقدم "
- * تسجيل المبلغ كإيراد

مثال (4)

قامت شركة (أ) بتأجير أرض فضاء زائدة عن حاجتها إلى شركة (ب) بإيجار سنوي قدره 2000 دينار ، وعند توقيع العقد في أول السنة الحالية استلمت شركة (أ) مبلغ 6000 دينار كإيجار عن فترة ثلاث سنوات .

* تسجيل المبلغ كالتزام

6000	حـ / المصروف
6000	حـ / إيراد إيجار مقدم

التسوية في نهاية السنة :

في نهاية السنة يجري قيد تسوية والذي يؤدي إلى :

(1) تعديل " تسوية " حساب إيراد الإيجار المقدم ليظهر الرصيد المتبقي والذي يخص سنوات قادمة

(2) إثبات إيراد الإيجار الذي يخص السنة الحالية

- نصيب السنة من الإيراد هو $6000 \div 3 = 2000$ دينار فيكون قيد التسوية كالآتي :-

2000	حـ / إيراد إيجار مقدم
2000	حـ / إيراد إيجار

تسويات نهاية السنة المالية

وبعد هذا القيد يبدو حساب إيراد الإيجار المقدم وحساب إيراد الإيجار كالآتي:

حـ/ إيراد إيجار مقدم	
2000 حـ/ إيراد الإيجار	6000 حـ/ المصرف
4000 مرحل	
<u>6000</u>	<u>6000</u>
	4000 منقول
	(يظهر بالميزانية كالتزام)

حـ/ إيراد الإيجار	
2000 حـ/ إيراد إيجار مقدم	
2000 مرحل	
<u>2000</u>	<u>2000</u>
2000 منقول (يقفل في ملخص الدخل)	

* تسجيل المبلغ كإيراد ، وذلك كما يلي :

6000	حـ/ المصرف
6000	حـ/ إيراد إيجار

التسوية في نهاية السنة :

في نهاية السنة يجرى قيد تسوية والذي يؤدي إلى :

- (1) إثبات إيراد إيجار مقدم والذي يخص السنتين القادمتين
- (2) تعديل " تسوية " رصيد حساب إيراد الإيجار ليعكس ذلك المبلغ الذي يخص السنة الحالية .

- نصيب السنة من الإيراد هو 2000 دينار ، وبالتالي نصيب السنتين 4000 دينار فيكون القيد كالآتي :

4000	حـ/ إيراد الإيجار
4000	حـ/ إيراد إيجار مقدم

تسويات نهاية السنة المالية

وبعد هذا القيد يبدو حساب إيراد الإيجار وحساب إيراد الإيجار المقدم كما يلي :

حـ/ إيراد الإيجار	
4000 حـ/ إيراد مقدم	6000 حـ/ المصرف
2000 مرchl	
6000	6000
2000	منقول (يقفل في ملخص الدخل)

حـ/ إيراد إيجار مقدم	
4000 حـ/ إيراد إيجار	
4000 مرchl	
4000	
4000	منقول (يظهر بالميزانية كالالتزام)

ثانيا : قيود التسوية للعمليات غير المسجلة :

ناقشنا فيما سبق قيود التسويات المختلفة للحسابات التي تم تسجيل عملياتها خلال السنة، أما الآن فسوف نستعرض تلك الحالات التي يتم فيها تحميل السنة بمصروف أو إفادتها بإيراد ولم يكن قد تم قيد هذا المصروف أو الإيراد لأن عملية الدفع للمصروف أو التحصيل للإيراد لم تتم بعد ، وهذا ما يسمى بالاستحقاق (المصروفات المستحقة والإيرادات المستحقة).

أ (المصروفات المستحقة "الالتزام"

هو مصروف يخص السنة الحالية غير أنه لم يدفع ولم يسجل بعد ، وبالتالي يجب أن يكون هناك قيد تسوية لإثبات هذا المصروف رغم أنه لم يدفع بعد وفي المقابل إثبات التزام على الشركة يتمثل في المصروف المستحق ، ومن أمثلة ذلك مصروف المرتبات المستحقة ومصروف الفوائد المستحقة .

مثال (1)

بافتراض أن إجمالي المرتبات في الشهر هو 5000 دينار ، ومن عادة الشركة دفع مرتبات أي شهر في نهاية الأسبوع الأول من الشهر التالي ، وبذلك فإن مرتبات شهر

تسويات نهاية السنة المالية

(12) تدفع في نهاية الأسبوع الأول من شهر (1) في السنة التالية . ولذلك يجب إثبات استحقاق مرتبات شهر 12 في نهاية السنة المالية رغم أن عملية الدفع ستتم لاحقا . وهذا تطبيقا لمبدأ الاستحقاق .

ولذلك يكون قيد التسوية "إثبات الاستحقاق " كما يلي :-

5000	حـ/ مصروف المرتبات
5000	حـ/ مصروف مرتبات مستحقة

وبعد هذا القيد يبدو حساب مصروف المرتبات وحساب مصروف مرتبات مستحقة كما يلي :

حـ/ مصروف المرتبات	
5000	حـ/ مرتبات مستحقة
5000	مرحل
5000	منقول (يقفل في ملخص الدخل مع بقية مصروفات المرتبات)

حـ/ مصروف مرتبات مستحقة	
5000	حـ/ مصروفات مرتبات
5000	مرحل
5000	منقول (يظهر بالميزانية كالتزام)

وعند دفع المرتبات المستحقة في نهاية الأسبوع الأول من السنة التالية، ويكون

القيد كالتالي :

5000	حـ/ مصروف مرتبات مستحقة
5000	حـ/ المصروف

وينتج عن هذا القيد قفل حساب مصروف مرتبات مستحقة الذي فتح عند عمل

قيد التسوية في نهاية السنة السابقة ويبدو حساب مصروف المرتبات المستحقة كالتالي:

حـ/ مصروف مرتبات مستحقة	
5000	حـ/ المصروف
5000	رصيد منقول (من السنة السابقة)
[قفل]	

تسويات نهاية السنة المالية

مثال (2)

نفترض أن شركة (أ) اقترضت مبلغ 9000 دينار من المصرف وذلك في 2009/9/30 بفائدة قدرها 4% سنوياً وذلك لمدة 3 سنوات . علماً بأن مصروف الفائدة يدفع للمصرف كل ستة (6) أشهر ، وأن السنة المالية للشركة تنتهي في 12/31 من كل عام .

مما سبق يتضح أن مصروف الفائدة سيدفع في نهاية الشهر الثالث من السنة المقبلة (2010/3/31) . وبالتالي سيكون هناك استحقاق لمصروف فوائد في نهاية السنة الحالية (2009/12/31) ولذلك يجب أن يؤخذ في الاعتبار ويسجل وذلك بتحميل السنة بما يخصها من مصروف الفوائد وفي المقابل يتم تسجيل المصروف المستحق والذي يشكل التزاماً تجاه الغير وبالتالي يظهر على قائمة المركز المالي في 2009/12/31م.

$$\text{احتساب مصروف الفائدة} = 9000 \times 4\% \times \frac{3}{12} = 90 \text{ دينار}$$

ولذلك يكون قيد التسوية في نهاية السنة كما يلي :

90	حـ/ مصروف فوائد
90	حـ/ مصروف فوائد مستحقة

وبعد هذا القيد يبدو حساب مصروف الفوائد وحساب مصروف فوائد مستحقة كما

يلي :

حـ/ مصروف فوائد	
90	حـ/ فوائد مستحقة
90	مرحل
90	
90	منقول (يقفل في ملخص الدخل مع بقية مصروفات الفوائد)

حـ/ مصروف فوائد مستحقة	
90	حـ/ مصروف فوائد
90	مرحل
90	
90	منقول (يظهر بالميزانية كالتزام)

وعندما تدفع الفوائد في نهاية الشهر الثالث من السنة اللاحقة يكون القيد كما يلي:

$$\text{مبلغ الفائدة الذي دفع هو } 180 \text{ دينار } (9000 \times 4\% \times \frac{6}{12}) \text{ وهو يخص مدة}$$

90	حـ/ مصروف فوائد مستحقة
90	حـ/ مصروف فوائد
180	حـ/ المصرف

ولشرح هذا القيد إليك ما يلي :

الستة أشهر (ثلاث أشهر منها تقع في سنة 2009 والثلاث أشهر التالية تقع في سنة 2010). ولكن مصروف الفوائد للثلاث أشهر الأولى قد أخذ في الاعتبار في نهاية سنة 2009 بجعله مستحق غير أنه لم يدفع . أما الثلاث أشهر الثانية والتي تقع في سنة 2010 فإن مصروف الفوائد الخاص بها هو 90 دينار أيضا ، وبالتالي عمل القيد المشار إليه أعلاه والذي يكون تأثيره كما يلي :

- 1- قفل حساب مصروف فوائد مستحقة الذي فتح في نهاية سنة 2009 عند عمل قيد التسوية .
 - 2- إثبات مصروف الفوائد الخاص بالثلاث أشهر الأولى في سنة 2010 ، وهذا الحساب يبقى مفتوحا إلى نهاية السنة حيث يقفل مع ما يتجمع فيه من مصروف فوائد في حساب ملخص الدخل .
 - 3- إثبات عملية الدفع والمتمثلة في نقص حساب المصرف بمبلغ 180 دينار والخاصة بسداد الفوائد المستحقة على السنة الأولى (2009) والفوائد الخاصة بالثلاث أشهر الأولى من سنة 2010 .
- وبعد القيد المشار إليه أعلاه يبدو حساب مصروف الفوائد المستحقة وحساب مصروف الفوائد كما يلي :-

حـ/ مصروف فوائد مستحقة	
90	حـ/ المصرف
90	رصيد منقول
	(من السنة الماضية)
[قفّل]	

تسويات نهاية السنة المالية

حـ / مصروف فوائد	
90 حـ / المصرف	90
منقول (يقفل في ملخص الدخل)	90
مع بقية مصروف الفوائد للسنة	90 مرحل

ب- الإيراد المستحق " أصل "

هو إيراد يخص السنة الحالية غير أنه لم يحصل ولم يسجل بعد وبالتالي يجب أن يكون هناك قيد تسوية لإثبات هذا الإيراد رغم أنه لم يحصل بعد ولكنه أستحق للشركة ، وفي المقابل إثبات أصل للشركة يتمثل في الإيراد المستحق ، ومن أمثلة ذلك إيراد إيجار مستحق ، إيراد فوائد مستحق .

مثال (1)

قامت شركة (أ) بتأجير أرض فضاء زائدة عن حاجتها إلى شركة (ب) بإيجار شهري قدره 500 دينار، وفي نهاية السنة المالية اتضح أن شركة (ب) قد دفعت إيجار عشرة أشهر فقط . أي أن إيراد الإيجار الخاص بشهري 11، 12 لم يحصل بعد ، حيث أن نصيب السنة من الإيراد هو 6000 دينار (500 دينار × 12 شهر) بينما الذي استلم هو 5000 دينار (500 دينار × 10 شهر) ولذلك يجب عمل قيد تسوية والذي يؤدي إلى:

(1) إثبات إيراد الإيجار المستحق والذي لم يحصل بعد واعتباره أصل من أصول الشركة .

(2) تعديل رصيد حساب إيراد الإيجار وذلك بزيادته حتى يعكس ما يخص السنة (أي 6000 دينار) .

ويكون قيد التسوية كما يلي :

1000 حـ / إيراد إيجار مستحق	1000 حـ / إيراد الإيجار
-----------------------------	-------------------------

وبعد هذا القيد يبدو حساب إيراد الإيجار وحساب إيراد إيجار مستحق كما يلي :

حـ / إيراد الإيجار	
5000 حـ / المصرف	
1000 حـ / إيراد إيجار مستحق	
6000	6000 مرحل
منقول (يقفل في ملخص الدخل)	6000

حـ / إيراد إيجار مستحق	
1000 حـ / إيراد الإيجار	
1000 مرحل	
1000	1000
1000 منقول (يظهر بالميزانية كأصل)	

وعند تحصيل الإيجار المستحق يكون القيد كالتالي :

1000 حـ / المصرف	
1000 حـ / إيراد إيجار مستحق	1000

وهذا القيد يؤدي إلى قفل حساب إيراد الإيجار المستحق الذي فتح عند عمل قيد التسوية في نهاية السنة الماضية . ويظهر حساب إيراد الإيجار المستحق كما يلي :

حـ / إيراد إيجار مستحق	
1000 حـ / المصرف	
1000 رصيد من السنة الماضية	
	[قفل]

مثال (2)

قامت شركة (أ) بإقراض شركة (ب) مبلغ 9000 دينار وذلك في 2009/9/30 بفائدة قدرها 4% ولمدة ثلاث سنوات ، علما بأن الفوائد تحصل كل ستة أشهر وإن السنة المالية تنتهي في 12/31 من كل عام.

مما سبق يتضح أن إيراد الفوائد سيحصل في نهاية الشهر الثالث من سنة 2010 ولكن في نهاية سنة 2009 يجب عمل قيد تسوية لتسجيل الإيراد المستحق عن الثلاثة أشهر التي تقع في سنة 2009م

$$- \text{إيراد الفوائد المستحق في نهاية السنة} = 9000 \times 4\% \times \frac{3}{12} = 90 \text{ دينار}$$

ويكون قيد التسوية كالاتي :

90 حـ / إيراد فوائد مستحقة	
90 حـ / إيراد فوائد	90

وهذا القيد ينتج عنه ما يلي :

(1) إثبات إيراد الفوائد المستحقة (أصل) والذي يظهر في الميزانية .

(2) تعديل رصيد حساب إيراد الفوائد ليعكس الفوائد التي تخص سنة 2009م. وعند تحصيل الفوائد في نهاية الثلاثة أشهر التي تقع في سنة 2010 يكون القيد كالتالي :

ح/ المصرف	180	
ح/ إيراد فوائد مستحقة	90	
ح/ إيراد الفوائد	90	

وينتج عن هذا القيد إقفال حساب إيراد الفوائد المستحقة الذي فتح عند إجراء قيد التسوية في نهاية سنة 2009 . وإثبات إيراد الفوائد الخاص بالثلاث أشهر الأولى من سنة 2010.

ورقة العمل التمهيدية لإعداد القوائم المالية "ورقة التسوية":

هناك طريقة لإعداد القوائم المالية تعتبر أكثر تنظيماً وتقلل من احتمالات الخطأ وتتميز بالكفاءة ، حيث يستخدم المحاسبون ورقة يتم تصميمها بشكل معين ويطلق عليها اسم ورقة عمل تمهيدية لإعداد القوائم المالية أو اختصاراً "ورقة التسوية"، غير أننا نميل للتسمية الأولى حيث أنها أكثر تعبيراً عن طبيعتها فضلاً عن أنها تتضمن في الواقع التمهيد لإعداد عدة قوائم مالية (قائمة الدخل وقائمة المركز المالي) وتهدف هذه الورقة إلى جمع كل البيانات المستخرجة من الدفاتر المحاسبية وإجراء التسويات عليها وصولاً إلى إعداد القوائم المالية .

وتتكون ورقة العمل من إحدى عشرة خانة ، خانة خاصة بأسماء الحسابات المستخدمة من الدفاتر المحاسبية بالإضافة إلى خمس أعمدة وكل عمود به خانتين ، وهي كما يلي :-

- العمود الأول لميزان المراجعة قبل التسويات
- العمود الثاني خاص بالتسويات الخاصة ببعض البنود الواردة في العمود الأول.
- العمود الثالث لميزان المراجعة بعد التسويات
- العمود الرابع لقائمة الدخل
- العمود الخامس لقائمة المركز المالي .

وتتخذ ورقة العمل التمهيدية الشكل التالي :

تسويات نهاية السنة المالية

اسم الحساب	ميزان المراجعة		التسويات		ميزان المراجعة بعد التسويات		قائمة الدخل		قائمة المركز المالي	
	مدین	دائن	مدین	دائن	مدین	دائن	أرصدة مدینة	أرصدة دائنة	أرصدة مدینة	أرصدة دائنة

وورقة العمل التمهيدية " ورقة التسوية" يستخدمها المحاسبون لتسهيل إعداد القوائم المالية ولكنها ليست بديلا عن للقوائم المالية . وبالرغم من أنه من الممكن الاستغناء عن ورقة العمل إلا أنه سيكون من الصعب في معظم الأحوال إعداد القوائم المالية مباشرة من الدفاتر المحاسبية نظرا لان ذلك يتطلب غالبا إدماج عناصر كثيرة تستخرج من الدفاتر والسجلات والمستندات المحاسبية . وورقة العمل تغطي الفجوة بين السجلات المحاسبية والقوائم المالية ، وتستخدم كوسيلة ملائمة لبيان اثر التسويات على الحسابات المختلفة وتحديد نتائج الأعمال قبل إجراء التسويات بصورة نهائية في اليومية وترحيلها لحسابات الأستاذ ، وهي تمد المحاسب بتصور مسبق عن القوائم المالية .

وفيما يلي شرح نظري لكيفية إعداد ورقة العمل التمهيدية " ورقة التسوية ":-

- 1- الخطوة الأولى في إعداد ورقة العمل هي إدراج أسماء الحسابات في الخانة الأولى ، وهذه الحسابات ترصد وتدخل أرصدها في العمود الأول المعنون " ميزان المراجعة " بحيث يتم إدخال الأرصدة المدينة والأرصدة الدائنة - ويجب التأكد من توازن الميزان قبل الانتقال للمرحلة التالية .
- 2- ترحيل قيود التسوية - التي كانت قد أعدت في ورقة منفصلة - إلى العمود الثاني من الورقة بحيث يرحل المبلغ المدين إلى الخانة المدينة والمبلغ الدائن إلى الخانة الدائنة بعمود التسويات . ويلاحظ أن طرفي القيد المرحل يرمز لها بنفس الرقم أو الحرف حتى تسهل عملية التتبع والمراجعة ، وأثناء هذه العملية إذا تطلبت بعض القيود إضافة حساب جديد لم يكن مذكورا في ميزان المراجعة بالخانة الأولى فيمكن إضافته في خانة أسماء الحسابات، وبعد انتهاء عملية الترحيل يتم التأكد من توازن خانتي عمود التسويات قبل الانتقال إلى المرحلة التالية .

- 3- يتم نقل المبالغ إلى خانتي العمود الثالث " ميزان المراجعة بعد التسويات " وهو ينتج عن إدماج الأرقام فسي ميزان المراجعة (بالعمود الأول) مع الأرقام في خانتي التسويات " العمود الثاني " وذلك على الوجه التالي:-
- أ- إذا لم تكن هناك تسوية أمام رصيد أي حساب فإن هذا الرصيد ينقل كما هو إلى الخانة المماثلة في ميزان المراجعة بعد التسوية.
- ب- إذا كان رصيد الحساب في ميزان المراجعة مدينا فإن التسوية المدينة تضاف إليه والتسوية الدائنة تطرح منه - وإذا تبقى رصيد مدين للحساب بعد تعديله بالتسوية ينقل إلى خانة الأرصدة المدينة بميزان المراجعة بعد التسويات وإذا أصبح رصيدا دائنا بعد التسوية ينقل إلى خانة الأرصدة الدائنة لميزان المراجعة بعد التسويات .
- ج- إذا كان رصيد الحساب في ميزان المراجعة دائنا فإن التسوية المدينة تطرح منه والتسوية الدائنة تضاف إليه ، وينقل الرصيد بعد التسوية إلى الخانة المناسبة (مدين أو دائن) وبالميزان بعد التسويات.
- د- بالنسبة للحسابات المدرجة أسفل ميزان المراجعة (المبدئي) يتم نقل قيمة التسوية مباشرة إلى الخانة المناسبة بميزان المراجعة بعد التسويات.

وبعد إتمام الخطوة السابقة فإن أرصدة الحسابات التي تظهر في خانتي ميزان المراجعة بعد التسويات تكون مماثلة تماما لأرصدة الحسابات التي تظهر في دفاتر الأستاذ بعد إجراء قيود التسويات وترحيلها إلى حسابات الأستاذ ، فكل سطر في ورقة العمل يمثل حسابا في دفاتر الأستاذ .

وقبل الانتقال إلى المرحلة الأخرى يجب التأكد من توازن جانبي ميزان المراجعة بعد التسويات .

- 4- يتم النقل الأفقي لمبالغ أرصدة الحسابات الموجودة في خانتي ميزان المراجعة بعد التسوية إلى عمودي القوائم المالية (قائمة الدخل وقائمة المركز المالي) حسب طبيعة كل حساب والقائمة التي ينتمي إليها . فأرصدة حسابات المصروفات والإيرادات تنقل إلى خانتي قائمة الدخل ، الأرصدة التي تمثل مصروفات تنقل إلى الجانب المدين والأرصدة التي تمثل إيرادات أو ذات أرصدة دائنة تنقل إلى الجانب الدائن . كما تنقل أرصدة حسابات الأصول والخصوم إلى خانتي قائمة

المركز المالي ، حيث تنتقل أرصدة حسابات الأصول إلى الجانب الخاص بالأرصدة المدينة وتنتقل أرصدة حسابات الخصوم إلى الجانب الخاص بالأرصدة الدائنة . وهنا يجب الانتباه إلى إدخال حساب بضاعة آخر المدة تحت أسماء الحسابات (الخانة الأولى بورقة العمل) مع إدراج رصيد بضاعة آخر المدة في القائمتين حيث يوضع في الجانب الدائن بقائمة الدخل وفي الجانب المدين بقائمة المركز المالي . وسبب وضع رصيد بضاعة آخر المدة في الجانب الدائن من قائمة الدخل (رغم أن الرصيد مدين) وذلك لغرض طرحها من مجموع رصيد بضاعة أول المدة ورصيد المشتريات (البضاعة الجاهزة للبيع) وذلك لبيان تكلفة البضاعة المباعة . وكما سبق أن بينا أن رصيد بضاعة آخر المدة يطرح من إجمالي تكلفة البضاعة المعدة للبيع للوصول إلى تكلفة البضاعة المباعة . أما وضع بضاعة آخر المدة في قائمة المركز المالي في الجانب المدين وذلك بسبب كون بضاعة آخر المدة تمثل احد بنود الأصول المتداولة . كما يجب ملاحظة أن بضاعة أول المدة أدرجت في الجانب المدين من قائمة الدخل .

5- تجمع خائتي قائمة الدخل وترصد كأبي حساب ، حيث يوضع الفرق بين الخائتين في الخانة ذات المجموع الأقل وذلك لأحداث التوازن بين الخائتين. فإذا كان الجانب الدائن اكبر من الجانب المدين ، يوضع الفرق في الجانب المدين كمتتم حسابي وهو يمثل صافي الدخل ، وبالتالي يدخل عبارة " صافي الدخل " على نفس السطر في الخانة المخصصة بأسماء الحسابات بورقة العمل . أما إذا كان الجانب المدين لقائمة الدخل اكبر من الجانب الدائن - يوضع الفرق في الجانب الدائن كمتتم حسابي وهو يمثل صافي خسارة ، وبالتالي يجب إدخال عبارة "صافي الخسارة" على نفس السطر في الخانة المخصصة لأسماء الحسابات بورقة العمل.

6- قبل جمع خائتي قائمة المركز المالي يجب وضع الفرق الناتج من ترصيد قائمة الدخل ، مع مراعاة ما يلي :

أ) إذا كان الفرق يظهر في الجانب المدين من قائمة الدخل " صافي دخل" فيجب وضع هذا الفرق في الجانب الدائن من قائمة المركز المالي لأنه يمثل زيادة في حقوق الملكية .

تسويات نهاية السنة المالية

ب) إذا كان الفرق يظهر في الجانب الدائن من قائمة الدخل " صافي خسارة" فيجب وضع هذا الفرق في الجانب المدين من قائمة المركز المالي لأنه يمثل نقص أو تخفيض في حقوق الملكية .

وبعد إتمام ذلك تجمع خانتتي قائمة المركز المالي ، فإذا كان ليس هناك أخطاء فإن الجانبين يتوازنان دون شك . هذا مع الأخذ في الاعتبار أن توازن الميزانية لا يدل دائما على عدم وجود أخطاء .

إثبات قيود التسوية وقيود الإقفال :-

بعد الانتهاء من إعداد ورقة العمل التمهيدية والتحقق من سلامة إعدادها يقوم المحاسب بإثبات قيود التسوية في اليومية العامة ويرجلها للحسابات المعنية ثم يقوم بإثبات قيود الإقفال (والتي سبق أن شرحناها) ثم يقوم بإعداد القوائم المالية مرتبة ترتيباً محاسبياً مقبولا.

ولتوضيح ما سبق عند إعداد ورقة العمل التمهيدية والقيود التي تعمل في نهاية الفترة وإعداد القوائم المالية رأينا أن نسوق المثال الشامل التالي مع الشرح للخطوات المتضمنة في الحل .

مثال توضيحي :-

إليك ميزان المراجعة في 2009/12/31 والمستخرج من دفاتر شركة (أ) قبل عمل التسويات :

أرصدة مدينة	أرصدة دائنة	اسم الحساب
7750		نقدية
12500		آلات ومعدات
35000	7000	مبانى ومجمع استهلاكها
9000	2400	أثاث ومجمع استهلاكها
20000		المدينون
1400		أوراق القبض
26500		بضاعة أول المدة
2700		مصروف تأمين مقدم
850		أدوات ومهمات
	7500	دائنون
	90000	رأس المال
2800		المسحوبات
	180500	المبيعات
12600		مردودات ومسموحات المبيعات
135500		المشتريات

تسويات نهاية السنة المالية

مردودات ومسموحات المشتريات	3850	
مصروف المرتبات		16600
مصروفات عمومية		2150
مصروفات صيانة		200
إيراد إيجار	4300	
استثمار قصير الأجل		10000
	295550	295550

فإذا علمت أن بضاعة آخر المدة قدرت بمبلغ 24300 دينار ، واليك المعلومات

الجردية التالية :-

- 1- تستهلك الأصول الثابتة كما يلي :
 - أ- الآلات والمعدات بنسبة 10% سنوياً.
 - ب- المباني بنسبة 5% سنوياً.
 - ج- الأثاث - قدر عمره الإنتاجي بـ 15 سنة.
- 2- إيراد الإيجار يمثل المبلغ المستلم في 2009/1/1 مقابل تأجير أرض فضاء للشركة (ب) والذي يخص أربع سنوات.
- 3- مصروف المرتبات يخص 10 شهور من السنة فقط أي إلى 2009/10/31 علماً بأن مصروف المرتبات ثابت من شهر لآخر.
- 4- التأمين المقدم دفع في 2009/1/1 عن ثلاث سنوات
- 5- الأدوات والمهمات المتبقية في نهاية السنة بقيمة 200 دينار.
- 6- حساب الاستثمار يمثل وديعة لدى أحد المصارف بفائدة 5% سنوياً أودعت في 2009/10/1 وتحصل الفوائد كل ستة أشهر .

المطلوب :

- (1) إجراء قيود التسوية اللازمة في نهاية السنة المالية .
- (2) إعداد ورقة العمل التمهيدية " ورقة التسوية "
- (3) إعداد قائمة الدخل عن السنة المنتهية في 2009/12/31 وقائمة المركز المالي في 2009/12/31
- (4) إجراء قيود الإقفال .

تسويات نهاية السنة المالية

الحل:

(1) قيود التسوية

ر.م	مدين	دائن	
1	1250	حـ/ مصروف استهلاك آلات ومعدات حـ/ مجمع استهلاك آلات ومعدات	1250
2	1750	حـ/ مصروف استهلاك مباني حـ/ مجمع استهلاك مباني	1750
3	600	حـ/ مصروف استهلاك أثاث حـ/ مجمع استهلاك أثاث	600
4	3225	حـ/ إيراد الإيجار حـ/ إيراد إيجار مقدم	3225
5	3320	حـ/ مصروف مرتبات حـ/ مصروف مرتبات مستحقة	3320
6	900	حـ/ مصروف تأمين حـ/ مصروف تأمين مقدم	900
7	650	حـ/ مصروف أدوات ومهمات حـ/ أدوات ومهمات	650
8	125	حـ/ إيراد فوائد مستحقة حـ/ إيراد فوائد	125

شرح التسويات :-

(1) احتسب مصروف استهلاك الآلات والمعدات كما يلي :

$$12500 \times 10\% = 1250 \text{ دينار}$$

(2) احتسب مصرف استهلاك المباني كما يلي :

$$35000 \times 5\% = 1750 \text{ دينار}$$

(3) احتسب مصروف استهلاك الأثاث كما يلي :

$$9000 \div 15 \text{ سنة} = 600 \text{ دينار}$$

(4) إيراد الإيجار :

عند استلام إيراد الإيجار الخاص بأربع سنوات قامت الشركة بتسجيل كل المبلغ كإيراد وعند نهاية السنة كان يجب أن يخفض هذا المبلغ ليعكس الإيراد الخاص بالسنة بقيد تسوية وفي الوقت نفسه يجب إظهار المبلغ المستلم مقدما كإيراد إيجار مقدم .

ما يخص السنة هو $4300 \div 4 = 1075$ دينار

وبالتالي يجب تحديد قيمة الإيراد المقدم للثلاث سنوات القادمة $(1075 \times 3 =$

$3225)$ وفتح حساب إيراد إيجار مقدم وجعله دائن بمبلغ 3225 دينار .

(5) مصروف المرتبات :

مصروف المرتبات الظاهر بميزان المراجعة يخص عشرة أشهر فقط وهو 16600 دينار ، وبالتالي يجب احتساب ذلك المبلغ المستحق والذي يخص شهري 11، 12 من السنة . وبما أن مبلغ المرتبات الشهري ثابت ، إذا نصيب الشهر من المرتبات هو $16600 \div 10 = 1660$ دينار . وبالتالي ما يخص السنة (12 شهر) هو $1660 \times 12 = 19920$ دينار . وقيد التسوية الخاص بهذه العملية أدى إلى زيادة المصروف إلى 19920 دينار وهو ما يخص السنة وكذلك أدى إلى إثبات المصروف المستحق والذي على الشركة دفعه للعاملين فيما بعد وهو الفرق بين ما يخص السنة وبين ما دفع فعلا أي دينار $(19920 - 16600)$.

(6) التأمين المقدم :

مبلغ التأمين يغطي ثلاث سنوات بما فيها السنة الحالية وقد سجل بالدفاتر كأصل عند دفعه . وفي نهاية السنة يجب عمل قيد تسوية لتحديد ما يخص السنة وتخفيض مبلغ التأمين المقدم بذلك وتحويل الرصيد إلى الفترات القادمة . وبما أن التأمين يغطي ثلاث سنوات ، إذا نصيب السنة هو 900 دينار $(2700 \div 3)$.

(7) الأدوات والمهمات :

كان رصيد الأدوات والمهمات في بداية السنة المالية 850 دينار ، وعند نهاية السنة وجد أن قيمة الأدوات والمهمات المتبقية هي 200 دينار . إذا الفرق بين الرقمين يمثل قيمة تلك الأدوات التي استهلكت وهو 650 دينار وعند إجراء قيد التسوية أثبت مصروف الأدوات 650 الذي يخص السنة وتبقى في حساب الأدوات والمهمات 200 دينار .

(8) إيراد فوائد مستحقة :

هناك ودیعة في احد المصارف قدرها 10000 دينار بفائدة قدرها 5% ، وقد أودعت في بداية الشهر العاشر من السنة وتحصيل الفوائد يتم كل ستة شهور . وبما أن السنة المالية للشركة تنتهي في 12/31 من كل عام ، فإن هناك استحقاق لهذه الفوائد عن ثلاثة شهور (أي الشهور 10 ، 11 ، 12) من السنة الحالية وبالتالي يجب عمل قيد تسوية لإثبات استحقاق إيراد الفوائد في 12/31 .

$$\text{إيراد الفوائد المستحق} = 1000 \times 5\% \times \frac{3}{12} = 125 \text{ دينار}$$

(2) إعداد ورقة العمل التمهيدية " ورقة التسوية "

تظهر ورقة العمل التمهيدية لإعداد القوائم المالية في شكل (5-1) وفي هذه الأثناء يطلب من الطالب فحصها جيدا ثم العودة إلى قراءة شرح الخطوات التي تمت من خلالها إعداد هذه الورقة .

أضواء على خطوات إعداد ورقة العمل

1. ادخل في الخانة الأولى من ورقة العمل أسماء الحسابات التي ظهرت في نهاية الفترة بشركة (أ) قبل التسويات كما أدخلت أرصدة هذه الحسابات في العمود الأول المعنون بميزان المراجعة حسب كونها مدينة أو دائنة . ثم جمعت خانتي الميزان فكان كل منها مساويا لمبلغ 295550 دينار .
2. تم ترحيل قيود التسوية التي أعدت في المطلوب الأول من هذا المثال إلى العمود الثاني من ورقة العمل - الطرف المدين رحل إلى الخانة المدينة والطرف الدائن رحل إلى الخانة الدائنة . ويلاحظ أن أطراف القيد الواحد تحمل نفس الرقم وذلك لتسهيل الرجوع إليها ، كما يلاحظ أن هناك حسابات جديدة فتحت بفعل قيود التسويات وقد كتبت أسمائها في الخانة الأولى من الورقة مثال ذلك مصروفات الاستهلاك وإيراد الإيجار المقدم ومجمع استهلاك الآلات والمرتببات المستحقة والمصروف المقدم وغير ذلك . وعند جمع خانتي عمود التسويات نجد أنهما متساويتان (11820 دينار لكل منهما)
3. في هذه المرحلة تم الجمع الأفقي للعمودين الأول والثاني (ميزان المراجعة قبل التسويات والتسويات) وادخل الناتج عن ذلك في العمود الثالث وهو ميزان

المراجعة بعد التسويات والذي يحوى المبالغ المعدلة والجاهزة لإعداد القوائم المالية. ونلاحظ ما يلي :

(أ) هناك مبالغ نقلت كما هي إلى ميزان المراجعة بعد التسويات وذلك بسبب عدم وجود أي تسويات لها . مثال ذلك بند النقدية وبند المباني وبند المدينين وغيرها .

(ب) هناك أرصدة مدينة أضيفت إليها تسوية مدينة مثال ذلك مصروف المرتبات الذي أضيف إليه تسوية مدينة بمبلغ 3320 ليصبح الرصيد 19920 . كما أن هناك أرصدة مدينة طرح منها تسوية دائنة مثال ذلك التأمين المقدم الذي طرح منه تسوية دائنة بمبلغ 900 ليصبح الرصيد 1800 دينار .

(ج) هناك أرصدة دائنة أضيفت إليها تسوية دائنة مثال ذلك مجمع الاستهلاك المباني ومجمع استهلاك الأثاث ، حيث أضيف لأول مبلغ 1750 وأضيف للثاني مبلغ 600 دينار . كما أن هناك أرصدة دائنة طرح منها تسوية مدينة مثال ذلك إيراد الإيجار المقدم حيث طرح منه مبلغ 3225 ليصبح الرصيد 1075 دينار .

4. نقلت أرصدة الحسابات المبينة في ميزان المراجعة بعد التسويات إلى قائمة الدخل والمركز المالي كل حسب طبيعتها . فترى أن أرصدة الإيرادات والمصروفات نقلت إلى قائمة الدخل كما نقلت أرصدة الحسابات التي تمثل أصولاً أو خصوماً إلى قائمة المركز المالي . وأضيفت بضاعة آخر المدة في الجانب الدائن لقائمة الدخل وإلى الجانب المدين في قائمة المركز المالي . وعند ترصيد قائمة الدخل اتضح أن الجانب الدائن يفوق الجانب المدين بمبلغ 7830 دينار وهذا يمثل صافى الدخل حيث ادخل في الجانب المدين لقائمة الدخل لإحداث التوازن " المتمم الحسابي " . ونفس المبلغ " صافى الدخل " ادخل في الجانب الدائن لقائمة المركز المالي لأنه يمثل زيادة في حقوق أصحاب المشروع " حقوق الملكية " . ويلاحظ أن قائمة المركز المالي قد توازن جانبيها .

تسويات نهاية السنة المالية

شكل (1-5)

شركة (أ)

ورقة التسوية عن السنة المنتهية في 2009/12/31

اسم الحساب		ميزان المراجعة		التسويات		ميزان المراجعة بعد التسويات		قائمة الدخل		المركز المالي	
دين	مدين	دين	مدين	دين	مدين	دين	مدين	أرصدة دائنة	أرصدة مدينة	أرصدة دائنة	أرصدة مدينة
	7750		7750						7750		
	12500		12500						12500		
	35000		35000						35000		
	9000		9000						9000		
	20000		20000						20000		
	1400		1400						1400		
	26500		26500						26500		
	2700		2700						1800		
	850		850						200		
	7500		7500						7500		
	90000		90000						90000		
	2800		2800						2800		
	12600		12600						180500		
	135500		135500						12600		
	3850		3850						3850		
	16600		16600						19920		
	2150		2150						2150		
	200		200						200		
	10000		10000						1075		
	295550		295550						10000		
	1250		1250						1250		
	1750		1750						1750		
	600		600						600		
	3225		3225						3225		
	3320		3320						3320		
	900		900						900		
	650		650						650		
	125		125						125		
	24300		24300						24300		
	24300		24300						24300		
	7830		7830						7830		
	124875		124875						124875		
	209850		209850						209850		
	7830		7830						7830		
	124875		124875						124875		
	209850		209850						209850		

(3) إعداد قائمة الدخل وقائمة المركز المالي

شركة أ

قائمة الدخل عن السنة المنتهية في 2009/12/31

167900	180500	135500	المبيعات
	12600		مردودات ومسموحات المبيعات
			صافي المبيعات
	26500		تكلفة البضاعة المباعة :
			بضاعة أول المدة
			المشتريات
		(3850)	مردودات ومسموحات المشتريات
	131650		صافي المشتريات
	158150		تكلفة بضاعة معدة للبيع
133850	(24300)		بضاعة آخر المدة
34050			إجمالي الدخل
	19920		مصروفات المرتبات
	2150		مصروفات عمومية
	200		مصروفات صيانة
	1250		مصروف استهلاك آلات
	1750		مصروف استهلاك مباني
	600		مصروف استهلاك أثاث
	900		مصروف تأمين
	650		مصروف أدوات ومهمات
(27420)			إجمالي مصروفات التشغيل
6630			دخل التشغيل
	1075		إيراد إيجار
1200	125		إيراد فوائد
7830			صافي الدخل عن الفترة قبل الضرائب

شركة (أ)

قائمة المركز المالي في 2009/12/31

(الأصول)			
الأصول المتداولة :			
	7750		نقدية
	10000		استثمارات قصيرة الأجل
	20000		مدينون
	1400		أوراق قبض
	24300		مخزون بضاعة
	1800		تأمين مقدم
	125		إيراد فوائد مستحق
	200		أدوات ومهمات
65575			إجمالي الأصول المتداولة
			أصول ثابتة :
		35000	مباني
	26250	(8750)	مجمع استهلاك مباني
		12500	آلات
	11250	(1250)	مجمع استهلاك آلات
		9000	أثاث
	6000	(3000)	مجمع استهلاك أثاث
43500			إجمالي الأصول الثابتة " القيمة الدفترية "
109075			إجمالي الأصول
(الخصوم)			
الالتزامات قصيرة الأجل :			
	7500		دائنون
	3225		إيراد إيجار مقدم
	3320		مرتبات مستحقة
14045			إجمالي الالتزامات
			حقوق الملكية
	90000		رأس المال في 2009/1/1
		7830	صافي الدخل عن الفترة
		(2800)	ناقص : المسحوبات
	5030		الزيادة في رأس المال
95030			رأس المال في 2009/12/31
109075			إجمالي الخصوم

تسويات نهاية السنة المالية

4) قيود الإقفال :

بيان	دائن	مدين
من مذكورين		
حـ/ المبيعات		180500
حـ/ مردودات المشتريات		3850
حـ/ إيراد إيجار		1075
حـ/ إيراد فوائد		125
حـ/ بضاعة آخر المدة		24300
إلى حـ/ ملخص الدخل	209850	
إقفال الأرصدة الدائنة والمؤقتة وإثبات		
بضاعة آخر المدة		
من حـ/ ملخص الدخل		202020
إلى مذكورين		
حـ/ بضاعة أول المدة	26500	
حـ/ مردودات المبيعات	12600	
حـ/ المشتريات	135500	
حـ/ المرتبات	19920	
حـ/ مصروفات عمومية	2150	
حـ/ مصروفات صيانة	200	
حـ/ مصروف استهلاك آلات	1250	
حـ/ مصروف استهلاك مباني	1750	
حـ/ مصروف استهلاك أثاث	600	
حـ/ مصروف تأمين	900	
حـ/ مصروف أدوات ومهمات	650	
إقفال المصروفات وبضاعة أول المدة		
حـ/ ملخص الدخل		7830
حـ/ رأس المال	7830	
إقفال ملخص الدخل في رأس المال		
حـ/ رأس المال		2800
حـ/ المسحوبات	2800	
إقفال المحسوبات في رأس المال		

أمثلة متنوعة عن التسويات الجردية

من أهم الأساليب المستخدمة لزيادة قدرة الطالب على استيعاب وفهم تسويات نهاية السنة المالية " التسويات الجردية " هي الأمثلة الإيضاحية ، فيما يلي سنتعرض إلى مجموعة من الأمثلة الإيضاحية :

تسويات نهاية السنة المالية

مثال (1) : تأمين مدفوع مقدماً

نفترض أن شركة ما قامت بدفع 3600 دينار كتأمين في 2009/1/1 لتغطية التأمين عن ثلاث سنوات . وعند الإثبات قد تتبع الشركة إحدى طريقتين :

أ) تسجيل المبلغ كأصل ، وذلك كما يلي :

3600	حـ/ تأمين مقدم
3600	حـ/ المصرف

وفي نهاية السنة يجرى قيد التسوية التالي لتحصيل السنة بما يخصها وتخفيض رصيد التأمين المقدم :

1200	حـ/ مصروف تأمين
1200	حـ/ تأمين مقدم
	(3600 ÷ 3 سنوات = 1200)

ب) تسجيل كل المبلغ كمصروف ، وذلك كما يلي :

3600	حـ/ مصروف تأمين
3600	حـ/ المصرف

وفي نهاية السنة يجرى قيد التسوية التالي لتعديل مصروف التأمين ليعكس ما يخص السنة فقط وإثبات المصروف المقدم الخاص بالسنتين القادمتين :

2400	حـ/ تأمين مقدم
2400	حـ/ مصروف تأمين
	(2400 = 1200 - 3600)

مثال (2) : إيراد مستلم مقدماً

نفترض أن شركة ما قامت بتأجير مستودع خاص بها إلى شركة أخرى بمبلغ 400 دينار سنوياً . وقد قامت الشركة المستأجرة بدفع إيجار 4 سنوات بما فيها السنة الحالية . في هذه الحالة هناك طريقتين قد يتم بهما الإثبات وذلك كما يلي :

أ- تسجيل المبلغ بالكامل كالإيراد ، وذلك كما يلي

1600	حـ/ المصرف
1600	حـ/ إيراد مقدم

وفي نهاية السنة يجرى القيد التالي وذلك لتعديل رصيد الإيراد المقدم وإثبات الإيراد الذي يخص السنة :

400	حـ/ إيراد مقدم	
400	حـ/ إيراد الإيجار	

(ب) تسجيل المبلغ بالكامل كإيراد وذلك كما يلي

1600	حـ/ المصرف	
1600	حـ/ إيراد الإيجار	

وفى نهاية السنة يجرى القيد التالي ، وذلك لتعديل حساب إيراد الإيجار ليعكس ما يخص السنة وإثبات الإيراد المقدم (كأصل):

1200	حـ/ إيراد إيجار	
1200	حـ/ إيراد إيجار مقدم	

مثال (3): مصروف مستحق:

نفترض أن شركة (أ) استأجرت قطعة أرض من شركة أخرى على أن تدفع شركة (أ) 400 دينار شهريا لقاء تأجير قطعة الأرض وعند نهاية السنة ظهر مبلغ 4000 دينار كمصروف إيجار الأرض .

ومعروف أن هذا المبلغ يخص 10 أشهر فقط ، وبالتالي هناك إيجار شهرين لا يزال مستحقا (أي 800 دينار) ولذلك نقوم الشركة (أ) بإثبات قيد التسوية التالي :

800	حـ/ مصروف الإيجار	
800	حـ/ مصروف إيجار مستحق	

مثال (4) إيراد مستحق

نفترض نفس المثال السابق غير أن شركة (أ) هي التي قامت بتأجير قطعة الأرض للشركة الأخرى وان شركة (أ) استلمت 4000 دينار فقط حتى نهاية السنة ، وبما أن الإيجار الشهري (إيراد بالنسبة لشركة أ) 400 دينار فان المبلغ المستلم يخص 10 شهور فقط وبالتالي هناك إيراد إيجار مستحق لشركة (أ) قيمته 800 دينار (2 × 400 شهرين) .

وبالتالي يكون قيد التسوية كما يلي :

800	حـ/ إيراد إيجار مستحق	
800	حـ/ إيراد الإيجار	

تسويات نهاية السنة المالية

مثال (5) الأدوات والمهمات

نفترض أن مخزون أدوات القرطاسية كان رصيده في أول السنة 1500 دينار، وعند نهاية السنة أتضح أن قيمة الأدوات القرطاسية المتبقية هي 500 دينار، إذا ما قيمته 1000 دينار قد استهلك ويجب أن يعتبر مصروف قرطاسية، وبالتالي يكون قيد التسوية كما يلي :

1000	حـ/ مصروف القرطاسية
1000	حـ/ أدوات القرطاسية

مثال (6) استهلاك الأصول الثابتة :

نفترض أن شركة (أ) اشترت سيارة تكلفتها 15000 دينار وذلك أول السنة الحالية، وكان عمرها الإنتاجي المتوقع 10 سنوات - مع عدم وجود خردة في نهاية العمر الإنتاجي لهذه السيارة . فعند نهاية السنة الأولى يكون قيد التسوية الخاص بالاستهلاك كما يلي :

1500	حـ/ مصروف الاستهلاك - سيارات
1500	حـ/ مجمع استهلاك - سيارات

وهذه التسوية تختلف عن التسويات الأخرى الخاصة بالمصروفات المقدمة حيث أن تكلفة الأصل " السيارات " لا تمس وإنما هناك حساب وسيط وهو حساب مجمع الاستهلاك والذي تتجمع فيه أقساط الاستهلاك السنوية ويظل مفتوحا إلى نهاية عمر الأصل الإنتاجي . ويظهر مجمع الاستهلاك مطروحا من تكلفة الأصل الخاص به في قائمة المركز المالي وذلك لبيان التكلفة غير المستهلكة (القيمة الدفترية) .

مثال (7)

المطلوب إعداد قيود التسوية اللازمة من واقع أرصدة الحسابات التالية:-

الحسابات	الأرصدة قبل التسويات	الأرصدة بعد التسويات
حـ/ التأمين المقدم	1800 دينار	600 دينار
حـ/ فوائد مدفوعة مقدما	200 دينار	50 دينار
حـ/ إيراد إيجار مقدم	700 دينار	200 دينار
حـ/ مرتبات مستحقة	-	450 دينار
حـ/ إيراد فوائد مستحقة	-	110 دينار
حـ/ مصروف فوائد مستحقة	-	90 دينار

تسويات نهاية السنة المالية

الحل :-

التأمين المقدم :

بما أن الرصيد بعد التسوية 600 دينار ، أذا مصروف التأمين الذي يخص السنة هو 1200 دينار (1800 - 600) ، وبالتالي يكون القيد كما يلي :

1200	حـ/ مصروف التأمين	
1200	حـ/ التأمين المقدم	

الفوائد المدفوعة مقدما :

لاحظ أن الفوائد المدفوعة مقدما تمثل مصروف مدفوع مقدما ونظرا لان الرصيد بعد التسوية هو 50 دينار ، إذا مصروف الفوائد الذي يخص السنة هو 150 دينار (200 - 50) ويكون قيد التسوية كما يلي :

150	حـ/ مصروف فوائد	
150	حـ/ فوائد مدفوعة مقدما	

إيراد إيجار مقدم:

بما أن الرصيد بعد التسوية هو 200 دينار ، إذا الإيراد الخاص بالسنة هو 500 دينار (700 - 200) ، ويكون قيد التسوية كما يلي :

500	حـ/ إيراد إيجار مقدم	
500	حـ/ إيراد الإيجار	

المرتبات المستحقة :

قيد التسوية هنا يكون لغرض إثبات المرتبات المستحقة التي تخص السنة ، وذلك كما

يلي :

450	حـ/ مصروف مرتبات	
450	حـ/ مرتبات مستحقة	

إيراد الفوائد المستحقة:

هنا أيضا يكون قيد التسوية لإثبات إيراد الفوائد المستحقة كما يلي

110	حـ/ مصروف الفوائد	
110	حـ/ إيراد الفوائد	

تسويات نهاية السنة المالية

مصرف الفوائد المستحقة :

يكون قيد التسوية كما يلي:

90	حـ/ مصرف الفوائد
90	حـ/ مصرف فوائد مستحقة

مثال (8)

ورقة العمل التمهيدية لشركة خدمية

فيما يلي ميزان المراجعة لشركة (أ) للنقل بالسيارات عند شهر يونيو 2009

مدينة	دائنة	اسم الحساب
7756		نقدية
550		المدينون
1440		أوراق القبض
1500		إيجار مقدم
1400		أثاث
13000		سيارات نقل
	8200	الدائنون
	600	إيراد إيجار مقدم
	12000	رأس المال
519		المسحوبات
	7465	إيراد النقل بالسيارات
375		مصرف صيانة
525		وقود وزيوت
1200		مرتبات
28265	28265	

معلومات إضافية :

(أ) دفعت الشركة في 2009/6/1 مصرف إيجار عن ثلاثة أشهر .

(ب) في 2009/6/1 وقعت الشركة عقدا لتأجير سياراتها لفترة محدودة واستلمت

600 دينار إيجار مقدم عن ستة أشهر .

(جـ) يقدر العمر الإنتاجي للأثاث الذي اشترى في 2009/6/1 بعشر سنوات وقيّمته

التخريدية 200 دينار .

- (د) اشترت الشركة في 2009/6/1 سيارتي نقل تكلفة الواحدة 6500 دينار ،
والقيمة التخريدية للسيارة الواحدة 500 دينار ، علماً بأن العمر الإنتاجي لكل
سيارة 5 سنوات.
- (هـ) هناك مرتبات مستحقة قدرها 150 دينار .
- (و) ورقة القبض التي تظهر بالميزان تحمل فائدة 5% وقد استلمتها الشركة من أحد
المدينين في 2009/6/10 وتستحق بعد شهر من تاريخه.
- المطلوب :

- (1) إجراء قيود التسوية اللازمة في نهاية شهر يونيه .
- (2) إعداد ورقة العمل التمهيدية لإعداد القوائم المالية.
- (3) إعداد قائم الدخل عن شهر يونيو والميزانية في 2009/6/30.
- (4) إجراء قيود الإقفال في نهاية الشهر.

الحل

(1) قيود التسويات :

مدين	دائن	بيان
500		(أ)
	500	حـ/ مصروف الإيجار حـ/ إيجار مقدم تسوية لإثبات المصروف عن الشهر (1500 ÷ 3 شهور = 500 دينار)
100		(ب)
	100	حـ/ إيراد إيجار مقدم حـ/ إيراد إيجار تسوية لإثبات الإيراد عن الشهر (600 ÷ 6 شهور = 100 دينار)
10		(ج)
	10	حـ/ مصروف استهلاك أثاث حـ/ مجمع استهلاك أثاث ($\frac{1400 - 200}{10} = 120$ سنويا ÷ 12 = 10 شهريا)
		(إثبات استهلاك الأثاث للشهر)

تسويات نهاية السنة المالية

<p>(د)</p> <p>حـ/ مصروف استهلاك سيارات</p> <p>حـ/ مجمع استهلاك سيارات</p> <p>$200 = \frac{13000 - 1000}{5} = 2400$ سنويا $200 = 12 \div$</p> <p>(إثبات استهلاك السيارات للشهر)</p>	200	200
<p>(هـ)</p> <p>حـ/ مصروف مرتبات</p> <p>حـ/ مرتبات مستحقة</p> <p>تسوية لإثبات المصروف المستحق</p>	150	150
<p>(و)</p> <p>حـ/ إيراد فوائد مستحقة</p> <p>حـ/ إيراد فوائد</p> <p>تسوية لإثبات الإيراد المستحق عن 20 يوم</p> <p>$4 = \frac{20}{360} \times \frac{5}{100} \times 1440$</p>	4	4

(2) إعداد ورقة العمل التمهيدية لإعداد القوائم المالية .

شركة (أ)

ورقة العمل التمهيدية لإعداد القوائم المالية عن شهر يونيو

للمركز المالي		قائمة الدخل		ميزان المراجعة بعد التسويات		للتسويات		ميزان المراجعة		لم الحساب
أرصدة مدينة	أرصدة دائنة	أرصدة مدينة	أرصدة دائنة	مدین	دائن	مدین	دائن	مدین	دائن	
	7756				7756				7756	تقديرة
	550				550				550	التبنيون
	1440				1440				1440	أوراق قبض
	1000				1000	500			1500	إيجار مقدم
	1400				1400				1400	أثاث
	13000				13000				13000	سيارات نقل
8200				8200				8200		الدائنين
500				500				600		إيراد إيجار مقدم
12000				12000				12000		رأس المال
	513				519		100		519	المسحوبات
		7465		7465				7465		إيراد نقل بالسيارات
			375		375				375	مصرف صيانة
			525		525				525	وقود وزيوت
			1350		1350		150		1200	مرتبات
								28265	28265	
			500		500		500			مصرف الإيجار
		100		100		100				إيراد إيجار
10			10		10		10			مصرف استهلاك أثاث
			200		200		200			مجمع استهلاك أثاث
200				200		200				مصرف استهلاك سيارات
150			150		150		150			مجمع استهلاك سيارات
		4			4		4			مرتبات مستحقة
	4			4		4				إيراد فوائد مستحقة
				28629	28629	964	964			إيراد فوائد
4609			4609							
25669	25669	7569	7569							صافي الدخل

(3) إعداد قائمة الدخل وقائمة المركز المالي

شركة (أ)

قائمة الدخل عن شهر يونيو 2009

		الإيرادات :
	7465	إيرادات النقل
	100	إيرادات إيجار
	4	إيراد فوائد
7569		إجمالي الإيرادات
		المصروفات :
	1350	مصروفات المرتبات
	525	وقود وزيوت
	500	مصروف إيجار
	375	مصروف صيانة
	200	مصروف استهلاك سيارات
	10	مصروف استهلاك أثاث
(2960)		إجمالي المصروفات
4609		صافي الدخل عن الفترة قبل الضرائب

شركة (أ) قائمة المركز المالي في 30 يونيو 2009

			(الأصول)
			الأصول المتداولة :
	7750		نقدية
	550		الدينون
	1440		أوراق القبض
	1000		إيجار مقدم
	4		إيراد مستحق
10750			إجمالي الأصول المتداولة
		13000	أصول ثابتة :
			سيارات
	12800	(200)	مجمع الاستهلاك
		1400	أثاث
	1390	(10)	مجمع استهلاك
14190			إجمالي الأصول الثابتة
24940			إجمالي الأصول
			(الخصوم)
			الالتزامات :
	8200		الدائنون
	500		إيراد مقدم
	150		مرتبات مستحقة
8850			إجمالي الالتزامات
			حقوق الملكية :
	12000		رأس المال في 2009/6/1
		4609	صافي الدخل عن الشهر
		(519)	المسحوبات
	4090		الزيادة في رأس المال
16090			رأس المال في 2009/6/30
24940			إجمالي الخصوم

تسويات نهاية السنة المالية

(٤) قيود الإقفال :

مدین	دائن	بیان
7465		من مذكورین
100		حـ/ إيراد النقل بالسيارات
4		حـ/ إيراد الإيجار
		حـ/ إيراد فوائد
	7569	إلى حـ/ ملخص الدخل (إقفال الإيرادات)
2960		من حـ/ ملخص الدخل
		إلى مذكورین
375		حـ/ مصروف صيانة
525		حـ/ وقود وزيوت
1350		حـ/ مرتبات
500		حـ/ مصروف إيجار
10		حـ/ مصروف استهلاك أثاث
200		حـ/ مصروف استهلاك سيارات
		(إقفال المصروفات)
4609		حـ/ ملخص الدخل
	4609	حـ/ رأس المال (إقفال ملخص الدخل)
519		حـ/ رأس المال
	519	حـ/ المسحوبات (إقفال المسحوبات)

أسئلة وتدريبات

- 1.5 عرف الأساس النقدي في المحاسبة مقارنا ذلك بأساس الاستحقاق.
- 2.5 قيد التسوية الذي يسجل الجزء المستنفذ من التأمين المقدم يجعل فيه حساب _____ مدينا.
- 3.5 الأدوات والمهمات المستخدمة تعتبر _____ وتظهر في قائمة _____ بينما الأدوات والمهمات بالمخازن تبوب على أنها _____ وتظهر في قائمة _____
- 4.5 يظهر مجمع الاستهلاك في قائمة المركز المالي _____ من الأصل المعنى.
- 5.5 المرتبات المستحقة تعامل في قائمة _____ كأحد _____ ، بينما تظهر مصروفات المرتبات في قائمة _____ كأحد _____.
- 6.5 الإيراد المحقق والذي لم يتم تحصيله بعد يعرف باسم _____ .
- 7.5 المصروفات التي تكبدتها الشركة فعلا ولكنها لم تدفع بعد تعرف باسم _____ .
- 8.5 حسابات الإيرادات والمصروفات تقفل في حساب _____ .
- 9.5 يتضمن ميزان المراجعة بعد الإقفال حسابات _____ ، _____ فقط .
- 10.5 ماهو الغرض من قيود التسوية ؟ وماهى العمليات التي تتطلب تسويات في نهاية السنة ؟ وماهو الفرق بين قيود التسوية و القيود التي يجرى إثباتها خلال السنة ؟
- 11.5 ماهو المقصود بالمصطلحات الآتية :
- أ- إيراد مقدم ب- إيراد مستحق
- ج- مصروف مقدم د - مصروف مستحق
- 12.5 كيف تختلف تسوية الاستهلاك للأصول الثابتة عن تسوية أي مصروف مقدم " كمصروف التأمين مثلا " ؟

- 13.5) حدد العبارة التي تعتبر أكثر قبولاً من بين العبارات التالية :
- أ) قيود التسوية تؤثر على البنود التي تظهر في قائمة المركز المالي فقط
- ب) قيود التسوية تؤثر على البنود التي تظهر في قائمة الدخل فقط.
- ج) قيود التسوية تؤثر على بندين أو أكثر من البنود التي تظهر في قائمة المركز المالي ، أو على بندين أو أكثر من البنود التي تظهر في قائمة الدخل ، ولكنها لا يمكن أن تؤثر على بند في قائمة المركز المالي وعلى بند آخر في قائمة الدخل في نفس الوقت .
- د) كل قيد تسوية يؤثر على احد بنود قائمة المركز المالي وعلى احد بنود قائمة الدخل .
- 14.5) أي من البنود التالية يجب أن تبوب كأحد بنود الأصول في قائمة المركز المالي :
- أ- إيراد مقدم
- ب- تأمين مقدم
- ج- إيراد مستحق
- د- مصروف مستحق
- هـ- الفوائد المدفوعة مقدماً
- و - أدوات ومهمات
- 15.5) (أ) من أفضل الطرق المحاسبية لتقاضي الأخطاء في السجلات والدفاتر المحاسبية ولتسهيل العمل عند إعداد القوائم المالية في نهاية السنة هو استخدام _____ .
- (ب) أرصدة الحسابات الظاهرة في العمود الأول من ورقة العمل ، يتم الحصول عليها من _____ .
- (ج) إذا كان الجانب المدين من قائمة الدخل بورقة العمل اكبر من مجموع الجانب الدائن لها ، فإن الفرق يسمى _____ للفترة .
- (د) يسمى الحساب الذي يستخدم لإظهار قيمة الاستهلاك باسم _____ ، بينما يسمى الحساب الذي يظهر إجمالي الاستهلاك عن فترات سابقة باسم _____ .
- 16.5) في أول السنة الحالية تم شراء وثيقة تأمين تغطي فترة سنتين بمبلغ 900 دينار ، فما هو قيد التسوية الذي يعمل في نهاية السنة الحالية في كل من الحالتين التاليتين:-
- أ - إذا تم تسجيل المبلغ كأصل .
- ب- إذا تم تسجيل المبلغ كمصروف .
- 17.5) في أول السنة الحالية تم تأجير مخازن الشركة للغير وقد استلمت الشركة مبلغ 2000 دينار عن أربع (4) سنوات ، فما هو قيد التسوية الذي يعمل في نهاية السنة الحالية في كل من الحالتين التاليتين:-

- أ - إذا تم تسجيل المبلغ كالتزام.
- ب- إذا تم تسجيل المبلغ كإيراد .
- 18.5) عند إعداد القوائم المالية في نهاية السنة اكتشف المحاسب ما يلي :
- أ - إن هناك إيرادات تحققت ولكنها لم تستلم بعد قيمتها 500 دينار
- ب- إن هناك مصروفات تكبدتها الشركة ولكنها لم تدفع بعد قيمتها 700 دينار.
- فما هي قيود التسوية لذلك .
- 19.5) إليك المعلومات التالية :
- 20000 مباني - عمرها الإنتاجي 10 سنوات
- 10000 أثاث - نسبة الاستهلاك 10%
- 7000 سيارات - نسبة الاستهلاك 5%
- 1500 أدوات ومهمات - الرصيد المتبقي في نهاية السنة 500 دينار
- فما هي قيود التسوية اللازمة .
- 20.5) حصلت الشركة على مبلغ 6000 دينار كدفعة مقدمة من احد العملاء نظير خدمات سوف يتم تأديتها ، وفي نهاية السنة كانت قيمة الخدمات المؤداة 4000 دينار .
- المطلوب (1) إجراء قيد التسوية اللازم إذا كانت القيمة المحصلة قد تم تسجيلها كالتزام .
- (2) إجراء قيد التسوية اللازم إذا كانت القيمة المحصلة قد تم تسجيلها كإيراد .
- 21.5) في 9/1 اقترضت شركة ما مبلغ 8000 دينار من المصرف لمدة ستة (6) شهور وبفائدة 9% سنويا ، فما هو قيد التسوية الخاص بتسجيل قيمة الفوائد المستحقة في 12/31 (أي في نهاية السنة) .

تسويات نهاية السنة المالية

22.5) المطلوب إعداد قيود التسوية وترحيلها إلى خايتي عمود التسويات بورقة العمل الجزئية التالية بناء على المعلومات المعطاة أسفله :-

التسويات		ميزان المراجعة		
دائن	مدين	دائن	مدين	
			18000	نقدية
			4000	أدوات ومهمات
			900	تامين مقدم
			11000	آلات ومعدات
		2000		مجمع استهلاك آلات
		7000		الدائنون
		20900		رأس المال
			1000	المسحوبات
		22000		إيراد الخدمات
			2000	مصروف إيجار
			9000	مرتبات
			6000	مصروفات عمومية
		51900	51900	

بيانات نهاية السنة:

- 1) أدوات ومهمات متبقاه بالمخازن 3000 دينار .
- 2) التأمين الخاص بالسنة 600 دينار .
- 3) استهلاك الآلات والمعدات 1500 دينار سنويا .
- 4) المرتبات المستحقة بلغت 1000 دينار .

23.5) بناء على المعلومات في (22-5) المطلوب تكملة ورقة العمل لتظهر ميزان المراجعة بعد التسويات.

24.5) بناء على المعلومات في (23-5) المطلوب تكملة ورقة العمل لتظهر القوائم المالية .

25.5) باستخدام المعلومات التالية المطلوب إعداد ورقة العمل التمهيدية :
نقدية (12000) - مدينون (11300) - إيجار مدفوع مقدما (3100)

تأمين مدفوع مقدما (1600) - أدوات ومهمات (800) - الآلات (11500)
 - مجمع استهلاك آلات (900) - دائنون (6400) - رأس المال (15200)
 - مسحوبات (8000) - إيرادات (42500) مرتبات (14000)
 مصروفات متنوعة (2700) .

علما بأن :

أ) مصروف الإيجار السنوي 2100 دينار.

ب) مصروف التأمين السنوي 700 دينار.

ج) أدوات ومهمات بالمخازن 300 دينار.

د) استهلاك الآلات والمعدات 100 دينار.

26.5 المطلوب إعداد ورقة العمل التمهيدية لإعداد القوائم المالية باستخدام المعلومات التالية :

شركة (أ)

ميزان المراجعة في 2009/12/31

بيان	دائن	مدين
نقدية		12300
المدينون		16000
مخزون البضاعة 1/1		2700
أدوات ومهمات		450
تأمين مدفوع مقدما		500
الدائنون	3200	
رأس المال	7100	
رأس المال	14750	
المبيعات	39800	
المشتريات		17200
مرتبات		11400
مصروفات إعلان		2300
مصروفات عمومية		2000
	64850	64850

فإذا علمت أن : 1) بضاعة آخر المدة قدرت بمبلغ 1900 دينار.

تسويات نهاية السنة المالية

- (2) الأدوات والمهمات بالمخازن قيمتها 150 دينار .
 (3) التأمين الخاص بالسنة 200 دينار .
 27.5) فيما يلي الحسابات وأرصدها الظاهرة بسدقاتر أستاذ شركة (أ) وذلك في 2009/12/31 وهي نهاية السنة المالية للشركة :
- | | | |
|-------------------|------------------------|---------------------|
| 4600 نقدية | 6900 مدينون | 28300 بضاعة 1/1 |
| 750 أدوات ومهمات | 1800 إيجار مدفوع مقدما | 16000 آلات ومعدات |
| 1900 مجمع استهلاك | 6110 دائنون | 48200 رأس المال |
| 12900 مسحوبات | 128000 مبيعات | 90000 مشتريات |
| 3200 مصروف إعلان | 16600 مرتبات | 3160 مصروفات متنوعة |
- المطلوب: إعداد ورقة العمل التمهيدية ، وذلك باستخدام المعلومات التالية :
- أ) مخزون بضاعة آخر المدة 33400 دينار .
 ب) الأدوات والمهمات بالمخازن 250 دينار .
 ج) مصروف الاستهلاك عن الفترة 600 دينار .
 د) المرتبات المستحقة 1250 دينار .
- 28.5) فيما يلي أرصدة الحسابات لشركة (أ) في 12/31 قبل التسويات :

حـ/ نقدية	حـ/ مدينون	حـ/ بضاعة
11000	8000	34100
الأدوات والمهمات	تأمين مقدم	آلات
2300	2600	10500
مجمع استهلاك	دائنون	رأس المال
2300	4600	30400
مسحوبات	مبيعات	مشتريات
8000	112100	57500

تسويات نهاية السنة المالية

مصرفات متنوعة	الإيجار	مرتبات
2600	3600	11000

باستخدام البيانات التالية المطلوب إعداد ورقة العمل التمهيدية :

- أ) قدرت بضاعة آخر المدة بمبلغ 32800 دينار.
 ب) الأدوات والمهمات في آخر المدة بلغت 800 دينار.
 ج) التأمين الخاص بالسنة 1400 دينار.
 د) استهلاك الآلات والمعدات السنوي 900 دينار.
 هـ) الإيجار المستحق 200 دينار.

29.5) استخراج الأرصدة التالية من دفاتر شركة (أ) في 2009/12/31:

بيان	أرصدة دائنة	أرصدة مدينة
نقدية		30012
للمدينون		2436
أدوات وقرطاسية		180
تأمين مقدم		1728
أراضي		7200
آلات ومعدات		69600
مسحوبات		28800
مرتبات		88800
مصرفوف إعلان		1200
نور ومياه		1560
مصرفوفات صيانة		7800
وقود وزيوت		684
مجمع استهلاك آلات	18000	
دائنون	7200	
أوراق دفع	36000	
رأس المال	34320	
إيراد الخدمات	127680	
إيراد إيجار	16800	
	240000	240000

تسويات نهاية السنة المالية

- وبعد فحص سجلات ومستندات الشركة أتضح ما يلي :
1. تبين أن مخزون القرطاسية في نهاية السنة كان 120 دينار، علماً بأن الشركة لم تقم بشراء أية قرطاسية خلال السنة.
 2. اشترت الشركة وثيقة تأمين في 2009/1/1 ولمدة ثلاث سنوات بمبلغ 1728 دينار.
 3. العمر الإنتاجي للألات والمعدات (10) سنوات وقيمتها كخردة في نهاية العمر الإنتاجي 9600 دينار.
 4. قدرت مصلحة الضرائب ضريبة الأراضي بمقدار 240 دينار وعلى الشركة دفعها قبل نهاية السنة ، غير أن الشركة لم تدفعها بعد .
 5. ورقة الدفع ذات المبلغ 30000 دينار وقعتها الشركة في 2009/10/1 مقابل قرض من المصرف بفائدة 8% سنوياً ، على أن تدفع الفوائد وأصل القرض بعد سنة من تاريخ التوقيع.
 6. ضمن بند الإيجار مبلغ 480 دينار عبارة عن إيجار يخص سنة 2010
 7. بلغت مصروفات الوقود والزيوت خلال آخر شهر من السنة 360 دينار لم تدفع بعد ولم تسجل.

المطلوب :

- 1) إجراء قيود التسوية اللازمة.
- 2) إعداد ورقة العمل التمهيدية عن السنة المنتهية في 2009/12/31.
- 3) إعداد القوائم المالية مرتبة ترتيباً فنياً .
- 4) إجراء قيود الإقفال .
5. (30) إليك ميزان المراجعة المستخرج من دفاتر شركة (أ) في 12/31.

مدين	دائن	بيان
6000		عقار
	15000	رأس المال
1200		مدينون
3750		بضاعة 1/1
450		مصروف إيجار
900		مرتبات
1050		أوراق قبض
	11700	مبيعات

تسويات نهاية السنة المالية

أوراق دفع	750	
مصرفات إدارية	450	150
نقدية		4950
أثاث		1500
مشتريات		7950
	27900	27900

واليك المعلومات الجردية التالية :

- 1) قدرت بضاعة آخر المدة بمبلغ 4800 دينار.
- 2) هناك مرتبات مستحقة قدرها 150 دينار.
- 3) هناك إيراد فوائد مستحقة قدرها 100 دينار.
- 4) الإيجار الشهري 90 دينار.

المطلوب :

أ) إعداد ورقة العمل التمهيدية .

ب) إعداد قائمتي الدخل والمركز المالي.

ج) إعداد قيود الإقفال .

31.5) ظهرت الأرصدة التالية ضمن بنود ميزان المراجعة لشركة (أ) في

2009/12/31 :

بيان	أرصدة دائنة	أرصدة مدينة
مصرفات مرتبات		1056
مصرفات إيجار		780
إيراد عقار	348	
إيراد أوراق مالية	108	

وقد تبين :

- 1) إن المرتبات المدفوعة تخص إحدى عشر (11) شهرا فقط.
- 2) إن الإيجار الشهري قيمته 60 دينار.
- 3) إن إيراد العقار الشهري قدره 36 دينار.
- 4) إن هناك إيراد أوراق مالية استحق ولكنه لم يستلم بعد قيمته 36 دينار.

المطلوب :

إجراء قيود التسويات اللازمة في نهاية السنة.

الفصل السادس

حسابات المراقبة واليوميات المساعدة

في الفصول الأولى من أي كتاب لمبادئ المحاسبة ، يتم مناقشة مبادئ ومفاهيم المحاسبة وتطبيقاتها على شركات صغيرة تتعامل مع عدد محدود من الموردين (الدائنين) والعملاء (المدينين) . وهذا النموذج البسيط قد استخدم في الفصول السابقة من هذا الكتاب وذلك لشرح وتحليل وتسجيل العمليات التجارية الشائعة.

إجراءات التسجيل والإثبات للعمليات المختلفة التي نوقشت حتى الآن في هذا الكتاب تتطلب إثبات كل عملية في اليومية العامة ، ثم بعد ذلك ترحيل طرفيها المدين والدائن من اليومية العامة إلى الحسابات المعنية في دفتر الأستاذ العام والأستاذ المساعد.

ولكن في الشركات الكبيرة هناك مئات أو ربما آلاف من العمليات التي قد تحدث في فترة قصيرة (أسبوع أو شهر مثلا) وبالتالي يكون من غير العملي أو من المستحيل لكتاب حسابات واحد القيام بالتسجيل في اليومية ثم الترحيل إلى الحسابات المعنية لكل عملية حتى ولو اشتغل 24 ساعة في اليوم . والحل هنا لا يكمن في زيادة عدد كتيبة الحسابات لأنه إذا كانت هناك يومية واحدة ودفتر أستاذ واحد ، فلا يمكن أن يعمل أكثر من كاتب حسابات واحد في نفس الوقت.

اليوميات المساعدة "الخاصة"

والحل من الناحية العملية هو تجميع العمليات المتكررة والمتشابهة وتخصيص دفتر يومية خاص بها ، وهناك أربعة أنواع من العمليات التي قد تشكل من 80-90% من عمليات الشركات وهذه الأنواع الأربعة واليوميات الخاصة بها هي كما يلي :-

نوع العملية	اسم اليومية الخاصة بها
مبيعات بضاعة بالآجل	يومية المبيعات
مشتريات بضاعة بالآجل	يومية المشتريات
مقبوضات نقدية من أي مصدر كان	يومية المقبوضات النقدية
مدفوعات نقدية لأي غرض كان	يومية المدفوعات النقدية

بالإضافة إلى اليوميات المساعدة ، هناك اليومية العامة والتي تستخدم في إثبات العمليات الأخرى التي لا تقع ضمن أنواع العمليات الأربعة المذكورة أعلاه ، والتي عادة ما تكون من العمليات غير المتكررة مثال ذلك القيود الخاصة بتصحيح الأخطاء والتسويات الجردية والإقفال . واليومية العامة هي نفس اليومية التي سبق شرحها واستخدامها في الفصول السابقة من هذا الكتاب ولقد أضيفت كلمة "عامة" تميزا لها عن اليوميات الخاصة " المساعدة"

مزايا اليوميات المساعدة "الخاصة"

- 1- تخفيض التسجيل التفصيلي : في اليوميات المساعدة يتم إثبات العملية في سطر واحد فقط ، والذي يتم تصميمه بحيث يتناول جميع المعلومات اللازمة (كما سنرى عند تصميم أشكال اليوميات المساعدة) . فعلى سبيل المثال ، أي عملية مبيعات آجلة يتم تسجيلها في سطر واحد في يومية المبيعات الذي يبين اسم العميل ومبلغ المعاملة والتاريخ وأي معلومات أخرى .
- 2- تقسيم العمل بين كتبة الحسابات : عند استخدام اليوميات المساعدة فكل موظف "كاتب حسابات" يمكنه إمساك يومية معينة ، وبالتالي يصبح في بالإمكان قيام عدد من كتبة الحسابات بإثبات قيود اليومية في آن واحد وليس بالتتابع.
- 3- نظام رقابي أفضل : في وجود عدة يوميات ، يمكن تنظيم العمل بحيث ينتفي وجود أعمال متعارضة لدى الأفراد ، مثل استلام النقدية وتسجيلها . وفي هذه الحالة لا يستطيع أي فرد اختلاس النقدية وإجراء القيد المناسب لتغطية ذلك .

دفاتر الأستاذ المساعدة

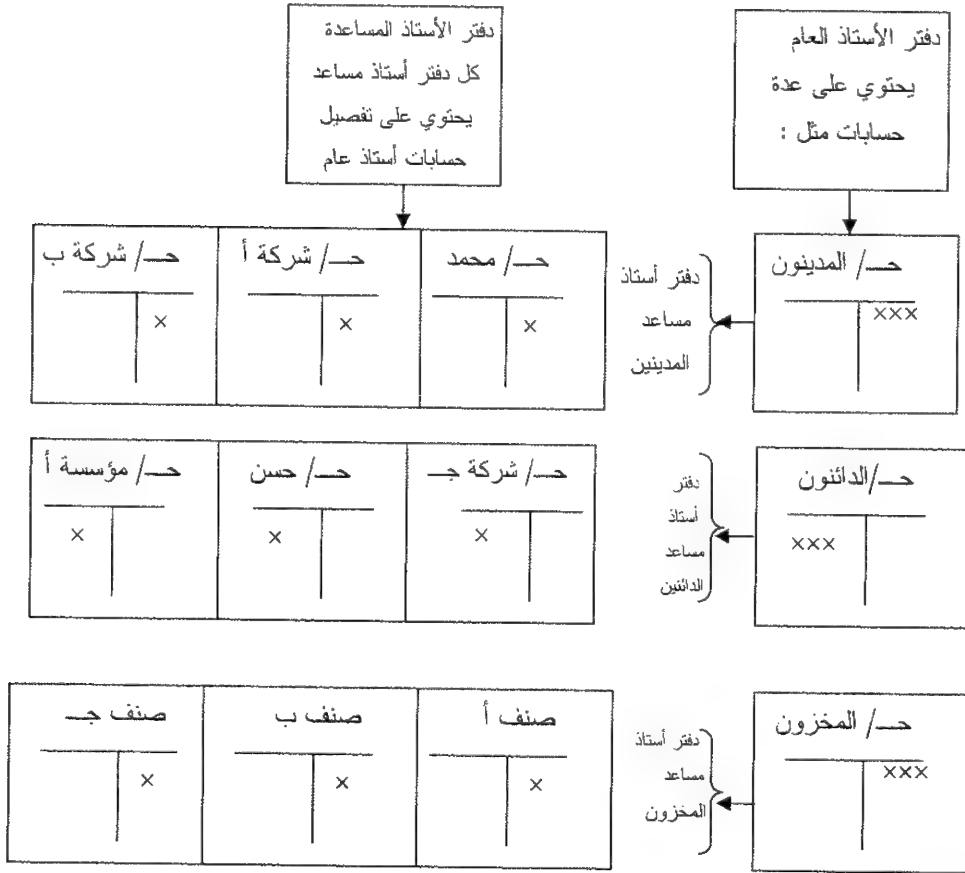
وهذه تبسيط أكثر لدفتر الأستاذ العام وذلك باستخدام دفاتر أستاذ مساعدة (دفاتر أستاذ فرعية أو خاصة) فكل حساب أستاذ في دفتر الأستاذ العام له دفتر أستاذ مساعد يحتوى على التفاصيل، فمثلا حساب أستاذ المدينين بدفتر الأستاذ العام يحتوى على المعلومات الإجمالية والخاصة بالمدينين ككل ، وهذا الحساب هو الذي يرحل له القيد المحاسبي الخاص بالمدينين سواء عند بيعهم بالآجل أو عند سدادهم للمستحق عليهم، ولكن هناك

دفتر أستاذ مساعد المدينين والذي به صفحة لكل مدين يتعامل مع الشركة يوضح فيها معاملات كل مدين على حده . وهكذا بالنسبة لأغلب حسابات الأستاذ العام كالدائنين والمخزون والأصول الثابتة وغيرها . ويستخدم حساب الأستاذ العام كحساب مراقبة إجمالي لأن الرصيد الذي يظهر به يجب أن يتساوى مع مجموع الأرصدة الفردية التي تظهر في دفتر الأستاذ المساعد الخاص به .

والشكل المبين على الصفحة التالية يوضح فكرة الأستاذ العام والأستاذ المساعد :

مزايا دفاتر الأستاذ المساعد:

- 1- تخفيض التفصيل في حسابات الأستاذ العام : فغالبيتها المعلومات سوف تكون في دفاتر الأستاذ المساعدة ، وتصبح وظيفة حسابات الأستاذ العام هي التلخيص أو بيان الإجماليات فقط . وبذلك تسهل إعداد القوائم المالية ، حيث أن أغلب البنود التي تظهر على قائمة الدخل وقائمة المركز المالي هي أرصدة حسابات في دفتر الأستاذ العام مثال ذلك (المبيعات ، المشتريات ، المدينون ، الدائنون ، الأصول الثابتة ..)
- 2- تقسيم العمل : حيث يمكن تخصيص شخص معين لإمسك دفتر أستاذ مساعد واحد ، وبهذا يمكن تخصيص شخص للقيود في حساب الأستاذ العام وآخر لإمسك دفتر الأستاذ المساعد لذلك الحساب العام .
- 3- نظام رقابي أفضل : إذا كان الشخص المسؤول عن إمساك حساب الأستاذ العام لبند معين (مدينين مثلا) يختلف عن الشخص المسؤول عن إمساك دفتر الأستاذ المساعد لذلك الحساب (أستاذ مساعد المدينين) فإن الرقابة تكون أفضل ، لأن مجموع الأرصدة الظاهرة في دفتر الأستاذ المساعد يجب أن يتساوى مع الرصيد الإجمالي الظاهر في حساب الأستاذ العام ، ولهذا يسمى حساب الأستاذ العام بالحساب الرقابي ، أو حساب مراقبة إجمالية ، وبالتالي لا يمكن تسجيل قيود غير معتمدة في دفتر الأستاذ المساعد حيث أن ذلك سوف يتسبب في إحداث خلل في التوازن مع الحساب الرقابي في دفتر الأستاذ العام والعكس صحيح .



يومية المبيعات:

عندما تتم عملية بيع على الحساب فإن القيد المحاسبي الذي يثبت في اليومية العامة يجعل حساب المدينين مدينا وحساب المبيعات دائنا ، وهذه العملية قد تتكرر في اليوم الواحد عشرات بل مئات المرات ، وبالتالي يكون القيد متكرر حيث يذكر حساب المدينين وحساب المبيعات عشرات أو مئات المرات ، كما يتكرر بيان شرح القيد الخاص بهذه العملية . ولكن عند استخدام يومية المبيعات ، فإن كل عملية من العمليات الخاصة بالبيع على الحساب تسجل في سطر واحد فقط بيومية المبيعات كما هو واضح في شكل (6-1)، حيث أن كل عملية يتم تسجيلها تتضمن جعل حساب المدين مدينا أما الطرف

حسابات المراقبة واليوميات المساعدة

الآخر من القيد - المبيعات - فلا يذكر لأنه يفهم ضمناً حيث أن المبيعات على الحساب فقط هي التي تثبت في هذه اليومية .

شكل (6-1)

يومية المبيعات الآجلة

التاريخ	الحساب الذي جعل مدينا	رقم الفاتورة	الترحيل	المبلغ	
				درهم	دينار
1996					
3/2	شركة (ب) التضامنية	301		300	200
3/2	الشركة العربية للأثاث	302		150	400
3/2	شركة (ط) الصناعية	303		250	335
3/4	محمد على حسن	304		750	530
3/4	احمد خليفة منصور	305		300	160
3/4	الشركة العامة للألعاب	306		500	300
	⋮	⋮		⋮	⋮
3/31	شركة (جـ) المساهمة	360		350	430
	إجمالي مبيعات الشهر			850	89,500

(120) (610)

ومن خلال يومية المبيعات الموضحة في شكل (6-1) يمكننا شرح مراحل التسجيل والترحيل كما يلي :-

1- تسجيل كل عملية بيع على الحساب وذلك بإدخال البيانات الآتية :

أ- تاريخ المعاملة.

ب- اسم الشركة المدينة أو الشخص المدين.

ج- مبلغ المعاملة.

د- رقم فاتورة المبيعات أو أي بيانات أخرى ترغبها الشركة .

2- كل مبلغ خاص بمعاملة معينة يرحل إلى الحساب المختص في دفتر الأستاذ

مساعدة المدينين . فمثلاً مبلغ المعاملة الأول (200300) تم ترحيله إلى الجانِب

المدين من حساب شركة (ب) التضامنية في دفتر الأستاذ المساعد . وعند إتمام

- عملية الترحيل يؤثر بعلامة (√) في عمود الترحيل أمام اسم الحساب الذي جعل مدينا وذلك دلالة على أن عملية الترحيل قد تمت .
- 3- في نهاية الشهر يتم تجميع مبالغ العمليات المسجلة في اليومية ويرحل هذا المجموع إلى دفتر الأستاذ العام وذلك بجعل حساب المدينين مدينا وحساب المبيعات دائنا به ، ويتم إدخال رقمي هذين الحسابين (120)، (610) تحت المجموع باليومية إشارة إلى إتمام عملية الترحيل .

والشكل رقم (6-2) يوضح كيفية التسجيل والترحيل في يومية المبيعات الآجلة. لاحظ أن المبالغ الفردية ترحل يوم بيوم إلى الحسابات الشخصية للمدينين في دفتر أستاذ مساعد المدينين ، كما يبين الشكل أيضا الترحيل الشهري لإجمالي المبالغ بيومية المبيعات إلى حساب المدينين والمبيعات بدفتر الأستاذ العام . لاحظ أيضا أن إجمالي المبلغ المرحل إلى حساب المدينين بالأستاذ العام (حساب مراقبة) يساوي مجموع الأرصدة الفردية التي تم ترحيلها إلى الحسابات الشخصية للمدينين.

ملاحظة هامة: كل العمليات التي سجلت في يومية المبيعات هي عمليات بيع بضاعة على الحساب ، ولكن في حالة ما إذا كانت عملية البيع تخص أشياء أخرى غير البضاعة فتكون معاملتها كما يلي :

- أ - بيع أصول ثابتة أو أدوات أو معدات أو غيرها ، وكانت عملية البيع هذه على الحساب (بالأجل) ، فإن هذه العملية يتم تسجيلها مباشرة في اليومية العامة
- ب- بيع أصول ثابتة أو أدوات أو معدات أو غيرها ، وكانت عملية البيع هذه قد تمت نقداً فإن هذه العملية يتم تسجيلها في يومية المقبوضات النقدية والتي سندرسها فيما بعد.

يومية المشتريات:

عندما تتم عملية شراء على الحساب فإن القيد المحاسبي الذي يثبت في اليومية العامة يجعل حساب المشتريات مدينا وحساب الدائنين دائنا ، وهذه العملية قد تتكرر في اليوم عشرات بل مئات المرات ، وبالتالي يكون القيد متكرر ، حيث يذكر حساب المشتريات وحساب الدائنين عشرات أو مئات المرات بالإضافة إلى تكرار نفس شرح القيد الخاص بهذه العملية ، ولكن باستخدام يومية المشتريات فإن كل عملية من العمليات الخاصة بالشراء على الحساب تسجل في سطر واحد بيومية المشتريات (كما هو واضح في شكل 6-3) ، حيث أن كل عملية تسجيل تتضمن جعل حساب الدائن المعنى دائنا ، أما الطرف الآخر من القيد والخاص بالمشتريات فلا يذكر لأنه يفهم ضمنا ، حيث أن المشتريات على الحساب هي وحدها التي تثبت في هذه اليومية وهذا واضح من عنوان اليومية .

شكل (6-3)**يومية المشتريات الآجلة**

التاريخ	الحساب الذي جعل دائنا	تاريخ الفاتورة	الترحيل	المبلغ	
				درهم	دينار
2009		1996			
3/2	شركة (أ) المساهمة	3/2	√	100	300
3/2	مؤسسة السلع التموينية	1/1	√	500	250
3/2	شركة الوفاق للتعهدات	2/28	√	350	750
3/4	محمد خميس حسن	3/2	√	330	810
3/4	يوسف عبدالسلام على	3/3	√	170	1210
3/4	الشركة العامة للمشروبات	4/3	√	000	2100
					⋮
3/31	شركة المعلبات الغذائية	3/29	√	750	1850
	إجمالي مشتريات الشهر			500	60350

(700) (310)

ومن خلال يومية المشتريات الموضحة في شكل (6-3) يمكن شرح التسجيل

والترحيل بها كما يلي :

1- تسجيل كل عملية بيع على الحساب وذلك بإدخال البيانات الآتية :-

أ - تاريخ المعاملة

ب- اسم الشركة الدائنة أو الشخص الدائن

ج- مبلغ المعاملة

د - تاريخ الفاتورة ، وذلك لأن مدة الخصم النقدي تبدأ في ذلك التاريخ.

2- كل مبلغ لمعامله معينة يرحد إلى الحساب المختص في دفتر أستاذ مساعد

الدائنين . فمثلا مبلغ المعاملة الأولى وقدره 300.100 دينار يرحد إلى الجانب الدائن من حساب شركة (أ) المساهمة في دفتر أستاذ مساعد الدائنين . وعند إتمام عملية الترحيل هذه يؤشر بعلامة (√) في خانة الترحيل والتي تدل على أن عملية الترحيل قد تمت.

3- في نهاية الشهر يتم تجميع مبالغ العمليات المسجلة في اليومية ويرحد هذا

المجموع إلى دفتر الأستاذ العام وذلك بجعل حساب المشتريات لدينا وحساب الدائنين دائنا به . ويتم إدخال رقمي هذين الحسابين (700) ، (310) تحت المجموع باليومية إشارة إلى إتمام عملية الترحيل .

والشكل رقم (4-6) يوضح كيفية التسجيل والترحيل في يومية المشتريات

الاجله. لاحظ أن المبالغ الفردية ترحد يوم بيوم إلى الحسابات الشخصية للدائنين في دفتر أستاذ مساعد الدائنين ، كما يبين الشكل الترحيل الشهري لإجمالي المبالغ بيومية المشتريات إلى حسابي المشتريات والدائنين بدفتر الأستاذ العام . لاحظ أيضا أن إجمالي المبلغ المرحل إلى حساب الدائنين بالأستاذ العام (حساب مراقبة) يساوى مجموع الأرصدة الفردية التي تم ترحيلها إلى الحسابات الشخصية للدائنين .

ملاحظة هامة : كل العمليات التي سجلت في يومية المشتريات هي عمليات مشتريات بضاعة على الحساب . ولكن في حالة ما إذا كانت عملية الشراء تخص أشياء أخرى غير البضاعة فتكون معاملتها كما يلي :

أ - شراء أصول ثابتة أو أدوات أو معدات أو غيرها ، وكانت عملية الشراء هذه على الحساب (بالأجل) فإن هذه العملية يتم تسجيلها في اليومية العامة مباشرة.

ب - شراء أصول ثابتة أو أدوات أو معدات أو غيرها ، وكانت عملية الشراء هذه قد تمت نقدا ، فإن هذه العملية يتم تسجيلها في يومية المدفوعات النقدية والتي سندرسها فيما بعد .

يومية المقبوضات النقدية :

كل العمليات التي تؤدي إلى زيادة رصيد النقدية يتم تسجيلها في يومية المقبوضات النقدية . ومصادر النقدية كثيرة ومتعددة مثال ذلك النقدية المخصصة كرأس مال الشركة ، المبيعات النقدية ، تحصيلات نقدية من المدينين الذين تم بيعهم بضاعة على الحساب ، استلام القروض ، استلام إيرادات استثمارات نقدا ، استلام فوائد قروض نقدا (قروض منحت للغير) متحصلات بيع أصول ثابتة نقدا. وفي الشركات التجارية التي تتعامل بشراء وبيع البضائع فإن مصادر النقدية الشائعة هي المبيعات النقدية للبضاعة ، المتحصلات النقدية من المدينين ، بالإضافة إلى تحصيل نقدية من مصادر أخرى مختلفة ولكنها قليلة في تكرارها مقارنة بالمصدرين الأولين. وبالتالي فإن يومية المقبوضات النقدية والمبينة في شكل (5-6) تشتمل على أعمدة الحسابات التالية :-

* الحسابات التي تجعل مدينة :

1 (حساب خصم المبيعات " خصم مسموح به " 2) حساب النقدية .

* الحسابات التي تجعل دائنة :

1 (حساب المبيعات 2) حساب المدينين 3) حسابات متنوعة

وتثبت القيود مباشرة في اليومية حسب الخانات المتأثرة بالعملية وذلك كما يلي :

1 (عند استلام نقدية من المدينين سدادا للمستحق عليهم مع حصولهم على خصم فإن الخانات التي تدخل فيها المبالغ هي النقدية والخصم المدين (مسموح به) والمدينين ، ويمكن أن تتخيل القيد كمايلي :

حـ / النقدية	xx	
حـ / خصم مسموح به	xx	
حـ / المدينين	xx	

كيفية الترحيل إلى دفتر الأستاذ المساعد
شكل (4-6)

يومية المنشريات الأجلة

[illegible]

شكل (5-6)

يومية المقبوضات النقدية

التاريخ 2009	الحساب الذي يجعل دلنا	الترحيل	حسابات تجعل دائنة			حسابات تجعل مدينة	
			متنوعة	المدينين	المبيعات	خصم مسموح به	النقدية
10/2	إيراد استثمار	112	412.000				412.000
10/5	شركة (أ) المساهمة		√	800.000		16.000	784.000
10/6	شركة (ب) الصناعية		√	625.000		12.500	612.500
10/7	مبيعات				1700.000		1700.000
10/10	محمد علي حسن		√	600.000		12.000	588.000
10/13	شركة المعدات الطبية		√	1604		32.080	1571.920
10/14	مبيعات				1632.000		1632.000
10/15	شركة المواشي		√	725.000		14.500	710.500
10/20	قرض	511	4000.000				4000.000
10/23	مبيعات				2068.000		2068.000
10/31	شركة (ج)		√	70.000			700.000
			4412.000	5054.000	5400.000	87.080	14778.920
			(√)	(113)	(411)	(413)	(111)

(2) عند استلام نقدية مقابل مبيعات نقدية فإن الخانات التي تتأثر بهذه العملية هي خانة النقدية وخانة المبيعات ، ويمكن أن تتخيل القيد كما يلي :-

حـ/ النقدية	xx
حـ/ المبيعات	xx

(3) عند استلام نقدية من أي مصدر آخر (غير السابق ذكرهما) كأن يكون إيراد استثمار ، فإن الخانات المتأثرة هي خانة النقدية وخانة الحسابات المتنوعة (لأنه ليس هناك خانة خاصة بإيراد الاستثمار) ويمكن أن تتخيل القيد كما يلي :-

حـ/ النقدية	xx
حـ/ حسابات متنوعة (إيراد استثمار)	xx

ملاحظة هامة :

القيود السابق ذكرها لا تسجل بهذه الكيفية بل يتم إدخالها مباشرة في اليومية المقبوضات النقدية . وذكرت هنا للشرح فقط وكما ذكر أعلاه (علينا أن نتخيل القيد). وفيما يلي بيان طريقة التسجيل والترحيل الخاصة بيومية المقبوضات النقدية والموضحة في شكل (6-6)

- (1) تسجل كل عملية نقدية مباشرة في اليومية بعد تحليل أطرافها المدينة والدائنة باستخدام الخانات المناسبة التي تأثرت بالعملية . مع ملاحظة أن كل عملية يتم إدخالها يكون حساب النقدية طرفا فيها و ذلك بجعله مدينا . وذلك كما يلي :
 - أ) عند استلام نقدية كإيراد استثمار ، أدخل المبلغ في خانة النقدية (مدينه) وفي خانة حسابات متنوعة (دائنة)
 - ب) عند تحصيل مبلغ من أحد المدينين ومنحه خصما مسموح به أدخل مبلغ في خانة النقدية (مدين) وفي خانة الخصم المسموح به (مدين) وفي خانة المدينين (دائن).
 - ج) عند استلام نقدية مقابل مبيعات نقدية ، أدخل مبلغ في خانة النقدية (مدين) وفي خانة المبيعات (دائنة) .

(2) عملية الترحيل تمت كما يلي :

- أ) في نهاية كل فترة (شهر هنا) يتم ترحيل إجمالي خانة النقدية إلى الجانب المدين لحساب النقدية في دفتر الأستاذ العام . وكان مجموع هذه الخانة في شكل (6-5) مبلغ 26500.000 دينار ، هذا وقد وضع تحسنت هذا المبلغ رقم (111) وهو رقم حساب النقدية في دفتر الأستاذ العام وذلك كإشارة إلى إتمام عملية الترحيل إليه.
- ب) في نهاية كل فترة أيضا يتم ترحيل إجمالي خانة الخصم المسموح به إلى الجانب المدين لحساب الخصم المسموح به في دفتر الأستاذ العام ، وقد وضع رقم (413) وهو رقم حساب الخصم المسموح به ، تحت مجموع هذه الخانة إشارة إلى إتمام عملية الترسيد.

- (ج) في نهاية كل فترة يتم ترحيل إجمالي خانة المبيعات إلى الجانب الدائن لحساب المبيعات في دفتر الأستاذ العام . وقد وضع تحت مجموع هذه الخانة رقم (411) وهو رقم حساب المبيعات ، إشارة إلى إتمام عملية الترحيل .
- (د) بالنسبة لخانة المدينين ، يتم نوعين من الترحيل:

1) يرحد كل مبلغ في هذه الخانة يوم بيوم إلى الجانب الدائن من حساب المدين المعنى ، وذلك لتحديد رصيد حسابه وجعله يعكس الواقع، وتوضع إشارة (√) على نفس السطر الذي كتب عليه المبلغ للإفادة بأن عملية الترحيل قد تمت لدفتر أستاذ المدينين.

2) يدخل مجموع خانة المدينين (في نهاية كل شهر) إلى الجانب الدائن من حساب المدينين بدفتر الأستاذ العام ، ويتم وضع رقم حساب المدينين تحت إجمالي هذه الخانة للإفادة بأن عملية الترحيل قد تمت.

- (هـ) كل مبلغ في خانة الحسابات المتنوعة يرحد إلى الحساب المعنى بدفتر الأستاذ العام ، مثال ذلك حساب إيراد الاستثمار ، حساب القرض على أن يوضع رقم الحساب المعنى في خانة الترحيل على نفس السطر الذي ذكر فيه اسم الحساب وذلك للإشارة إلى إتمام عملية الترحيل . وتجدر الإشارة إلى أن إجمالي هذه الخانة (خانة الحسابات المتنوعة) لا يرحد إلى أي مكان نظرا لأن عملية الترحيل إلى حسابات الأستاذ العام قد تمت أولا بأول.

- (3) يتم التحقق من صحة القيود (المبالغ) التي أدخلت في هذه اليومية وذلك بالتأكد من التوازن بين المجاميع المدينة والمجاميع الدائنة وذلك كما يلي :

المجاميع الدائنة		المجاميع المدينة	
حـ/ المبيعات	5400.000 دينار	حـ/ النقدية	14778.920 دينار
حـ/ المدينين	5054.000 دينار	حـ/ خصم مسموح به	87.080 "
حـ/ حسابات متنوعة	4412.000 دينار		
	<u>14866.000 دينار</u>		<u>14866.000 دينار</u>

ويجب ملاحظة أن عملية التحقق هذه يجب أن تعمل قبل عملية الترحيل إلى الحسابات المختلفة.

والشكل (6-6) يوضح إجراءات الترحيل من يومية المقبوضات النقدية إلى دفاتر الأستاذ المساعدة ودفتر الأستاذ العام وهو تلخيص لما تم شرحه أعلاه .

يومية المدفوعات النقدية

كل العمليات التي تؤدي إلى تخفيض (إنقاص) رصيد النقدية يتم تسجيلها في يومية المدفوعات النقدية ، وهذه المدفوعات تكون كبيرة نسبيا وتدفع عن طريق الصكوك ، أما المدفوعات الصغيرة فهي تتم عن طريق صندوق المصروفات النثرية والتي سيرد الحديث عنه لاحقا . وأوجه الصرف كثيرة ومتعددة ولكن يمكن تصميم يومية المدفوعات النقدية بحيث تخصص خانة بها للمصروفات أو المدفوعات المتكررة فقط ، بينما المدفوعات غير المتكررة فيخصص لها خانة تحت اسم " حسابات متنوعة " ومن بين المدفوعات المتكررة في أغلب المشروعات التجارية هي المشتريات النقدية والسداد للدائنين نتيجة الشراء منهم على الحساب ، أما المدفوعات التي تتصف عادة بعدم التكرارية هي المدفوعات النقدية التي تكون لقاء شراء أصل ثابت والمصروفات العمومية ، المرتبات ، مصروفات صيانة وغيرها من المدفوعات النقدية الأخرى ، كما أن هناك خانة للنقدية وأخرى للخصم على المشتريات " خصم مكتسب " وبالتالي فإن يومية المدفوعات النقدية والمبينة في شكل (6-7) تشمل على أعمدة للحسابات الآتية:-

* الحسابات التي تجعل مدينة :

(1) حساب المشتريات

(2) حساب الدائنون

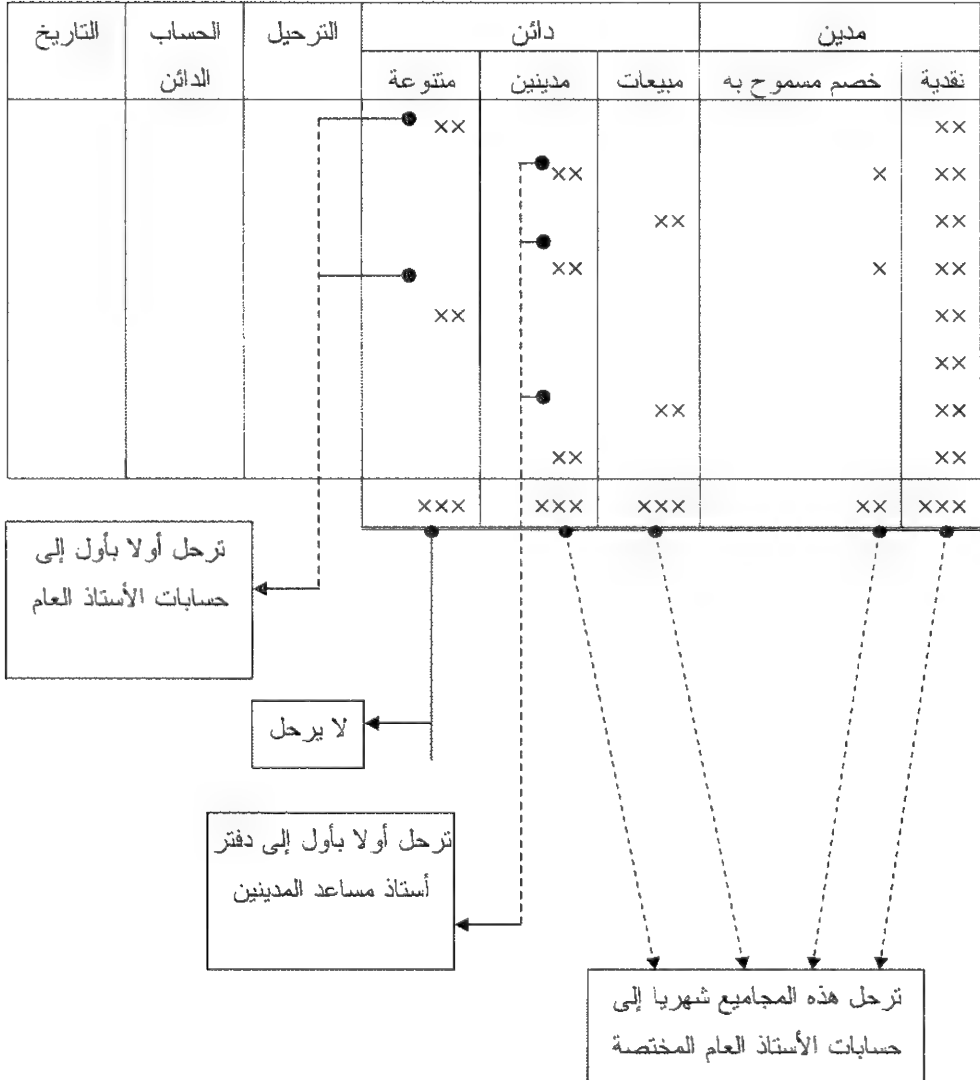
(3) حسابات متنوعة

* الحسابات التي تجعل دائنة:

(1) حساب النقدية

(2) حساب الخصم المكتسب

شكل (6-6) ترحيل يومية المقبوضات إلى الحسابات المختلفة



شكل (6-7)
يومية المدفوعات النقدية

التاريخ	رقم الصك	الحساب الذي جعل مدينًا	الترحيل	حسابات تجعل مدينة		حسابات تجعل دائنة	
				المشتريات	متنوعة	النقدية	خصم مكتسب
2009							
10/2	250	مصرف مرتبات	210		350	350	
10/2	251	المشتريات		3000		3000	
10/4	252	مصرف فوائد	215		100	100	
10/5	253	المشتريات		2500		2500	
10/6	254	أصول ثابتة	112		10000	10000	
10/7	255	شركة (أ)	✓		4500	4300	200
10/8	256	شركة (ب)	✓		1500	1250	250
10/9	257	المشتريات		4000		4000	
10/10	256	شركة (ج)	✓		2700	2600	100
10/31	280	شركة (د)	✓		2300	2200	100
		إجمالي الشهر		9500	11000	30300	650
				(700)	(310)	(V)	(111)
							(420)

- وتثبت القيود مباشرة في اليومية حسب الخانات المتأثرة بالعملية وذلك كما يلي:-
 (1) عند سداد مستحقات الدائنين والحصول على خصم فإن الخانات المتأثرة بهذه العملية هي النقدية والدائنين والخصم المكتسب ويمكننا أن نتخيل القيد كما يلي :

ح/ الدائنين " مدين "	xx	
ح/ النقدية " دائن "	xx	
ح/ خصم مكتسب " دائن "	xx	

- (2) عند دفع نقدية مقابل مشتريات بضاعة فإن الخانات التي تتأثر هي خانة المشتريات وخانة النقدية ، ويمكن أن نتخيل القيد كما يلي :

xx	حـ/ المشتريات "مدين"
xx	حـ/ النقدية "دائن"

(٣) عند دفع نقدية لأي غرض آخر ، كأن يكون دفع المرتبات الشهرية فإن الخانات المتأثرة هي خانة النقدية وخانة الحسابات المتنوعة (لأنه ليس هناك خانة خاصة بالمرتبات) . ويمكن أن نتخيل القيد كما يلي :

xx	حـ/ النقدية
xx	حـ/ حسابات متنوعة (مرتبات)

ملاحظة هامة :

القيود السابق ذكرها لا تسجل بهذه الكيفية بل يمكن إدخالها مباشرة في يومية المدفوعات النقدية ، وذكرت هنا للشرح فقط وكما ذكر أعلاه (علينا أن نتخيل القيد). وفيما يلي بيان طريقة التسجيل والترحيل الخاصة بيومية المدفوعات النقدية الموضحة في شكل (6-7)

(1) تسجل كل عملية دفع نقدية مباشرة في يومية المدفوعات النقدية حسب نظرية القيد المزيج بعد تحليل طرفيها المدين والدائن ، وباستخدام الخانات المناسبة التي تأثرت بالعملية . مع ملاحظة أن كل عملية يتم إدخالها يكون حساب النقدية طرفاً فيها وذلك بجعله دائناً ، وذلك كما يلي :

أ - عند دفع نقدية كمصروف مرتبات ، أدخل المبلغ في خانة حسابات متنوعة (نظراً لأن مصروف المرتبات غير متكرر) "مدينة" وخانة النقدية "دائنة" وقد حدثت نفس العملية فيما يخص مصروف الفوائد والأصول الثابتة.

ب- عند دفع أي مبلغ نقدي لأحد الدائنين والحصول على خصم نقدي أدخل مبلغ في خانة النقدية "دائن" وفي خانة الخصم النقدي "دائن" وفي خانة الدائنين "مدين" حدث هذا في حالة شركة (أ) وشركة (ب) وشركة (ج) وشركة (د) .

ج- عند دفع نقدية مقابل مشتريات ، أدخل مبلغ في خانة المشتريات "مدين" وخانة النقدية "دائن" . حدث هذا بالنسبة للعمليات التي تمت في 10/2 و 10/5 و 10/9 والتي تمثل دفع لمشتريات نقدية .

2) عملية الترحيل تمت كما يلي :

- أ - في نهاية الشهر يتم ترحيل مجموع خانة النقدية إلى الجانب الدائن لحساب النقدية في دفتر الأستاذ العام . وكان مجموع هذه الخانة في شكل (6-7) مبلغ 49000 دينار ، هذا وقد وضع تحت هذا المجموع خانة النقدية رقم حساب النقدية في دفتر الأستاذ العام (111). وذلك إشارة إلى إتمام عملية الترحيل لهذا المبلغ للحساب المختص.
- ب - في نهاية الشهر يتم ترحيل إجمالي خانة الخصم المكتسب إلى الجانب الدائن من حساب الخصم المكتسب في دفتر الأستاذ العام ، وقد وضع رقم هذا الحساب (420) أسفل إجمالي هذه الخانة إشارة إلى ترحيل هذا المبلغ إلى الحساب المختص.
- ج - في نهاية الشهر يتم ترحيل إجمالي خانة المشتريات إلى الجانب المدين لحساب المشتريات في دفتر الأستاذ العام ، وقد وضع رقم حساب المشتريات تحت إجمالي هذه الخانة إشارة إلى إتمام عملية الترحيل.
- د - بالنسبة لخانة الدائنين يتم الترحيل على مرحلتين :
- 1- يرحد كل مبلغ في هذه الخانة أولاً بأول إلى الجانب المدين من حساب الدائن المعنى ، وذلك لتحديد رصيد حسابه وجعله يعكس الحقيقة، وتوضع علامة (√) على نفس السطر الذي يقع عليه المبلغ للإفادة بأن عملية الترحيل قد تمت لدفتر أستاذ مساعد المدينين.
- 2- يرحد مجموع خانة الدائنين في نهاية كل شهر إلى الجانب المدين لحساب الدائنين بدفتر الأستاذ العام ، ويتم وضع رقم حساب الدائنين أسفل إجمالي هذه الخانة للإفادة بأن عملية الترحيل قد تمت وكما هو مبين بالشكل تم وضع رقم (310) تحت إجمالي خانة الدائنين.
- هـ - كل مبلغ في خانة الحسابات المتنوعة مرحد أولاً بأول إلى حساب الأستاذ العام المختص . هذا وقد وضعت إلى إتمام عملية الترحيل يلاحظ في شكل (6-7) الأرقام 210 و 215 و 112 والتي تشير إلى أرقام الحسابات بـدفتر الأستاذ العام ، وهذه الحسابات هي حساب مصروف المرتبات وحساب مصروف الفوائد وحساب الأصول الثابتة على التوالي .

وتجدر الإشارة إلى أن إجمالي خانة الحسابات المتنوعة لا ترحل إلى أي مكان آخر ، وقد وضعت علامة (√) تحت إجمالي الخانة إشارة إلى أن هذا المبلغ لم يرحل إلى أي حساب آخر .

(3) يتم التحقق من صحة القيود التي أدخلت في هذه اليومية وذلك بالتأكد من التوازن بين المجاميع المدينة والمجاميع الدائنة في نهاية الشهر ، وذلك كما يلي :

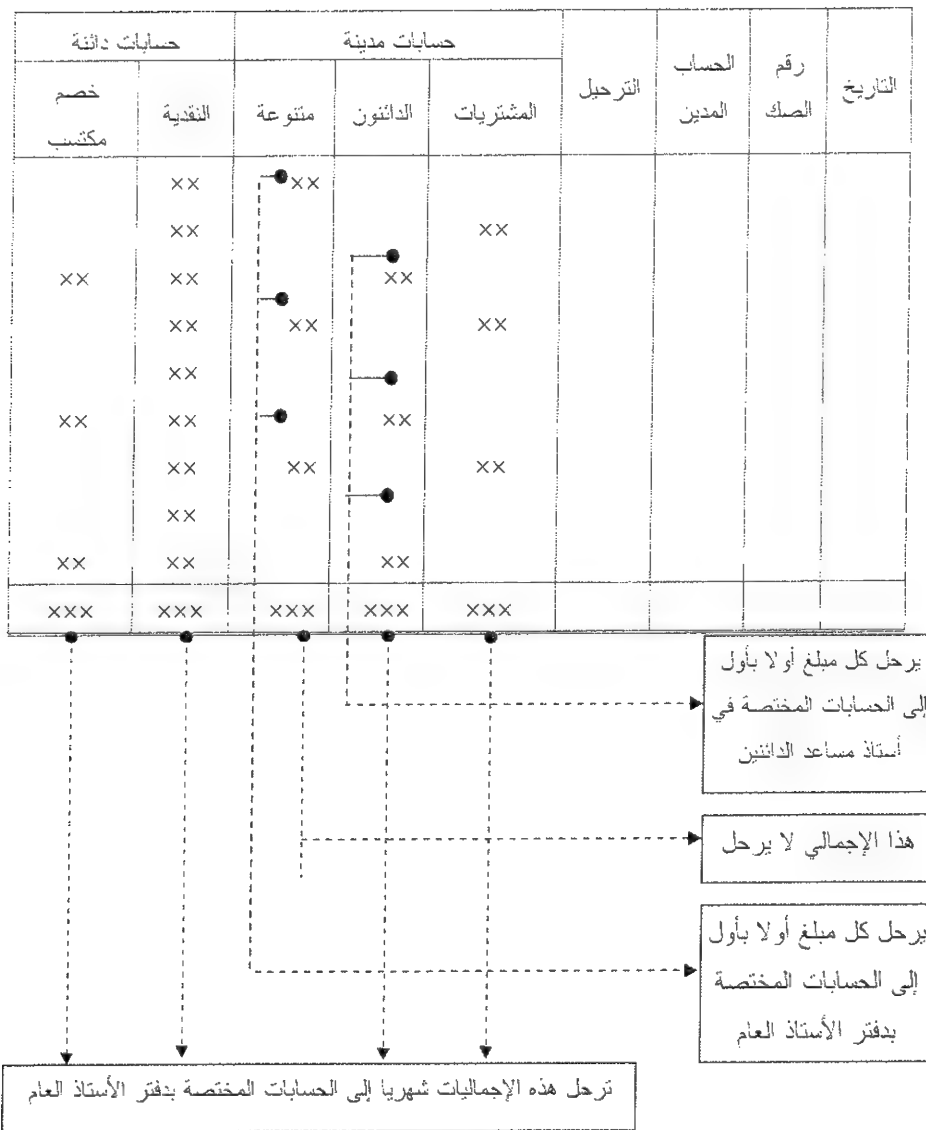
المجاميع الدائنة	المجاميع المدينة
حساب النقدية 30300 دينار	حساب المشتريات 9500 دينار
حساب الخصم المكتسب 650 "	حساب الدائنين 11000 "
	حساب متنوعة 10450 "
<u>30950 دينار</u>	<u>30950 دينار</u>

ويجب ملاحظة أن عملية التحقق هذه يجب أن تعمل قبل عملية الترحيل إلى الحسابات المختلفة .

والشكل (6-8) يوضح إجراءات الترحيل من يومية المدفوعات النقدية إلى دفاتر الأستاذ المساعدة ودفتر الأستاذ العام ، وهو تلخيص لما تم شرحه أعلاه.

شكل (6-8)

إجراءات الترحيل من يومية المدفوعات النقدية



أمثلة توضيحية :

مثال (1) يومية المبيعات :

كانت مبيعات البضاعة على الحساب خلال النصف الأول من الشهر كما يلي :

1/2 مبيعات إلى شركة (أ) قيمتها 5000 دينار

1/7 مبيعات إلى شركة (ب) قيمتها 4000 دينار

1/10 مبيعات إلى شركة (ج) قيمتها 4500 دينار

1/15 مبيعات إلى شركة (د) قيمتها 6000 دينار

المطلوب : تسجيل العمليات السابقة في يومية المبيعات مع بيان عملية الترحيل لدفتر

الأستاذ المساعد للمدنيين ودفتر الأستاذ العام (مدنيين ومبيعات)

الحل:

يومية المبيعات

التاريخ	الحساب المدنيين	رقم الفاتورة	√	المبلغ
1/2	شركة (أ)	300	√	5000
1/7		301	√	4000
1/10		301	√	4500
1/15		303	√	6000
				19500
				(45) (6)

شركة (ب)

1/7 4000

شركة (أ)

1/2 5000

شركة (د)

1/15 6000

شركة (ج)

1/10 4500

حـ / المدينين (6)	حـ / المبيعات (45)
19500 إجمالي يومية المبيعات	19500 إجمالي يومية المبيعات

أضواء على الحل :

- 1 (سجلت كل عملية مباشرة في يومية المبيعات (في سطر واحد)
- 2 (رحلت كل عملية مباشرة إلى الحسابات المختصة في دفتر الأستاذ مساعد المدينين أولاً بأول ، ووضعت علامة () أمام كل مدين لإشارة إلى إتمام عملية الترحيل .
- 3 (في نهاية الفترة (نصف شهر هنا) تم ترحيل إجمالي خانة المبلغ باليومية (19500 دينار) إلى حسابات المدينين والمبيعات بـ دفتر الأستاذ العام . ووضعت أرقام هذين الحسابين أسفل المجموع للإشارة إلى أن عملية الترحيل قد تمت .

مثال (2) يومية المشتريات

كانت المشتريات على الحساب خلال الفترة كما يلي :

- 1/2 - مشتريات من شركة (أ) بمبلغ 2000 دينار
- 1/8 - مشتريات من شركة (ب) بمبلغ 600 دينار
- 1/15 - مشتريات من شركة (جـ) بمبلغ 5000 دينار
- 1/18 - مشتريات من شركة (د) بمبلغ 1000 دينار
- 1/21 - مشتريات من شركة (هـ) بمبلغ 1200 دينار

المطلوب:

تسجيل العمليات السابقة في يومية المشتريات مع بيان عملية الترحيل إلى دفتر الأستاذ مساعد الدائنين ودفتر الأستاذ العام (حسابي المشتريات والدائنين) .

الحل

يومية المشتريات

المبلغ	✓	رقم الفاتورة	الحساب المدين	التاريخ
2000	✓	1/1	شركة (أ)	1/2
600	✓	1/6	شركة (ب)	1/8
5000	✓	1/10	شركة (ج)	1/15
1000	✓	1/16	شركة (د)	1/18
1200	✓	1/20	شركة (هـ)	1/21
9800				
(21) (50)				

* دفتر الأستاذ العام :

(50) حـ / المشتريات

9800 إجمالي يومية
المشتريات

* دفتر أستاذ مساعد الدائنين :

شركة (أ)

1/2 2000

شركة (ب)

1/8 6000

شركة (ج)

1/15 5000

شركة (د)

1/18 1000

شركة (هـ)

1/21 1200

(21) حـ / الدائنين

9800 إجمالي
يومية المشتريات

أضواء على الحل :

- (1) سجلت كل عملية مباشرة في يومية المشتريات (في سطر واحد)
- (2) رحلت كل عملية مباشرة أولاً بأول إلى الحساب المختص بدفتر أستاذ مساعد الدائنين ، ووضعت علامة (√) في خانة الترحيل
- (3) في نهاية الفترة تم ترحيل مجموع خانة المبالغ باليومية (9800دينار) إلى حسابي المشتريات والدائنين بدفتر الأستاذ العام ، ووضعت أرقام هذين الحسابين أسفل المجموع للإشارة إلى إتمام عملة الترحيل .

مثال (3) : يومية المقبوضات النقدية

- إليك العمليات التالية والخاصة بالمقبوضات النقدية خلال الفترة :
- 1/2 تحصيل مبلغ 5600 دينار من شركة (أ) سداداً لجزء من المستحق عليها وتحصلت على خصم مسموح به قدره 400 دينار .
 - 1/3 رد بضاعة سبق شراؤها نقداً وتم تحصيل قيمتها وكانت 800 دينار .
 - 1/14 بلغت المبيعات النقدية خلال النصف الأول من الشهر مبلغ 3800 دينار .
 - 1/17 تحصيل مبلغ 3600 دينار من شركة (ج) سداداً للمستحق عليها وكان الخصم المسموح به 400 دينار .
 - 1/20 تحصيل مبلغ 2000 دينار نقداً كإيراد استثمار .
 - 1/22 تحصيل مبلغ 1200 دينار من شركة (ب) سداداً لباقي المستحق عليها وكان الخصم المسموح به 200 دينار .
 - 1/24 تحصيل مبلغ 6000 دينار كقرض من المصرف على أن يسدد وفوائده بعد ستة أشهر .
 - 1/26 بيع قطعة أرض بمبلغ 8000 دينار نقداً ، وكانت تكلفة الأرض 6000 دينار .
 - 1/28 بلغت المبيعات النقدية خلال النصف الثاني من الشهر مبلغ 4200 دينار .
- المطلوب :

تسجيل العمليات السابقة في يومية المقبوضات النقدية مع بيان عملية الترحيل إلى حسابات المدينين بدفتر الأستاذ المساعد والحسابات الأخرى في دفتر الأستاذ العام.

حسابات المراقبة واليوميات المساعدة

الحل :

يومية المقبوضات النقدية

التاريخ	الحساب الدائن	√	حسابات دائنة			حسابات مدينة	
			متنوعة	مدينين	مبيعات	خصم مسموح به	نقدية
1/2	شركة (أ)	√		6000		400	5600
1/3	مردودات المشتريات	412	800				800
1/14	المبيعات				3800		3800
1/17	شركة (ج)	√		4000		400	3600
1/20	إيراد استثمار	320	2000				2000
1/22	شركة (ب)	√		1400		200	1200
1/24	قرض المصرف	300	6000				6000
1/26	أراضي	110	6000				8000
	أرباح بيع أراضي	320	2000				
1/28	المبيعات				4200		4200
	الإجمالي الشهري		16800	11400	8000	1000	35200
			(√)	(113)	(411)	(413)	(111)

* الترحيل إلى الحسابات الشخصية للمدينين في دفتر الأستاذ المساعد أولاً بأول:

ح/ شركة (أ)	ح/ شركة (ج)	ح/ شركة (ب)
xxx (1/2) 6000	xxx (1/17) 400	xxx (1/22) 14000

* الترحيل إلى الحسابات المختص في دفتر الأستاذ العام أولاً بأول

(412) ح/ مردودات المشتريات	(320) ح/ إيراد استثمار
(1/3) 800	(1/20) 2000
(300) قرض المصرف	(110) ح/ الأراضي
(1/24) 6000	(1/26) 6000

حسابات المراقبة واليوميّات المساعدة

(380) حـ / أرباح بيع أراضي	
2000 (1/26)	
* الترحيل إلى الحسابات المختصة بدفتر الأستاذ العام (شهريا)	
(111) حـ / النقدية	(413) حـ / الخصم المسموح به
35200 يومية المقبوضات	1000 يومية المقبوضات
(411) حـ / المبيعات	(113) حـ / المدينين
8000 يومية المقبوضات	11400 يومية المقبوضات

أضواء على الحل :

(1) الترحيل إلى الحسابات الفردية للمدينين في دفتر أستاذ مساعد المدينين يكون أولا بأول مع وضع علامة () في خانة الترحيل . لاحظ أن المبالغ الفردية في خانة المدينين باليومية قد رحلت إلى حسابات المدينين وهم شركة (أ) وشركة (جـ) وشركة (ب).

(2) الترحيل إلى حسابات الأستاذ العام :

(أ) الترحيل إلى حسابات الأستاذ العام أولا بأول للمبالغ الخاصة بالحسابات المتنوعة مع وضع رقم الحساب في خانة الترحيل . لاحظ أن هذه الحسابات هي مردودات المشتريات - إيرادات الاستثمار - القرض - الأراضي - أرباح بيع أراضي

(ب) الترحيل لمجاميع الخانات المدينة والدائنة عدا خانة الحسابات المتنوعة يتم شهريا إلى حسابات الأستاذ العام . هذا وقد وضعت أرقام الحسابات المرحلة لها هذه المبالغ أسفل المجاميع باليومية ، لاحظ أن هذه الأرقام هي (111) (413) ، (411) ، (113) والخاصة بالحسابات النقدية والخصم المسموح به والمبيعات والمدينين على التوالي :

(3) التأكد من توازن المجاميع المدينة مع المجاميع الدائنة :

المجاميع الدائنة	المجاميع المدينة
حـ/ المبيعات 8000 د .	حـ/ النقدية 35200 د .
" 11400 حـ/ المدينين	" 1000 حـ/ الخصم المسموح به
16800 حـ/ متنوعة	
<u>36200 د .</u>	<u>36200 د .</u>

مثال (4) يومية المدفوعات النقدية:

إليك العمليات التالية والخاصة بالمدفوعات النقدية خلال الفترة :

- 1/2 دفعت فوائد قرض بقيمة 200 دينار نقدا.
- 1/4 دفعت الشركة 6000 دينار نقدا نظير مشتريات بضاعة.
- 1/6 سددت الشركة مبلغ 4000 دينار إلى شركة (أ) سدادا لمستحقاتها .
- 1/8 شراء أصل ثابت بمبلغ 3000 دينار نقدا.
- 1/10 دفع مصروفات إيجار بمبلغ 1500 دينار نقدا
- 1/15 بلغت مشتريات البضاعة مبلغ 3000 دينار نقداً .
- 1/18 سددت المستحق لشركة (ب) وقدره 3000 دينار وحصلت الشركة على 4000 دينار كخصم مكتسب.
- 1/20 سددت القرض المصرفي بقيمة 2000 دينار بالإضافة إلى فوائده التي بلغت 200 دينار نقدا .
- 1/22 مشتريات بضاعة نقدا بمبلغ 6000 دينار
- 1/24 سددت المستحق عليها لصالح شركة (جـ) والذي يبلغ 3500 دينار مع الحصول على خصم قيمته 250 دينار.

المطلوب :

تسجيل العمليات السابقة في يومية المدفوعات النقدية مع بيان عملية الترحيل إلى دفتر أستاذ مساعد الدائنين وحسابات الأستاذ العام .

حسابات المراقبة واليوميات المساعدة

الحل :

يومية المدفوعات النقدية

التاريخ	رقم الصك	الحساب المدين	الترحيل	الحسابات المدينة			الحسابات الدائنة	
				المشتريات	الدائنون	متنوعة	النقدية	خصم مكتسب
1/2	100	فوائد قرض	(400)			200	200	
1/4	101	المشتريات		6000			6000	
1/6	102	شركة (أ)	√		4000		4000	
1/8	103	أصول ثابتة	(120)			3000	3000	
1/10	104	مصرف إيجار	(420)			1500	1500	
1/15	105	المشتريات		3000			3000	
1/18	106	شركة (ب)	√		3000		2600	400
1/20	107	القرض	(311)			2000	2200	
		فوائد قرض	(400)			200		
1/22	108	المشتريات		6000			6000	
1/24	109	شركة (ج)	√		3500		3250	250
				15000	10500	6900	31750	650
				(410)	(313)	√	(111)	(420)

* الترحيل إلى الحسابات الشخصية للدائنين في دفتر أستاذ مساعد الدائنين أولاً بأول:-

ح/ شركة (أ)	ح/ شركة (ج)	ح/ شركة (ب)
1/40006	1/30008	1/350024

* الترحيل إلى الحسابات المختص في دفتر الأستاذ العام أولاً بأول

(400) ح/ قرض فوائد	(120) ح/ أصول ثابتة
1/2 200	1/8 3000
2/20 200	

(311) حـ/ القرض	(402) حـ/ مصروف إيجار
1/20 2000	1/10 1500
xx	15000 يومية المدفوعات
16500 يومية المدفوعات	
(420) حـ/ الخصم المكتسب	(111) حـ/ النقدية
650 يومية المدفوعات	3175 يومية المدفوعات
xx	xx

* الترحيل إلى الحسابات المختصة في دفتر الأستاذ العام (شهريا):

- أضواء على الحل :-
- 1 () الترحيل إلى الحسابات الشخصية للدائنين يكون أولا بأول ، مع وضع علامة (✓) في خانة الترحيل لاحظ انه قد رحلت المبالغ الواردة في خانة الدائنين إلى شركة (أ) وشركة (ب) وشركة (جـ)
 - 2 () الترحيل إلى حسابات الأستاذ العام:
- أ () الترحيل اليومي قد تم بالنسبة للحسابات المتنوعة بالأستاذ العام (أولا بأول) مع وضع رقم الحساب المختص في خانة الترحيل . لاحظ أن هذه الحسابات هي فوائد قرض ، أصول ثابتة ، مصروف إيجار ، القرض .
- ب () الترحيل الشهري قد تم بالنسبة لمجاميع الخانات المدينة والدائنة عدا مجموع خانة الحسابات المتنوعة لأنها رحلت أولا بأول كمبالغ فردية للحسابات الخاصة بها. والحسابات التي رحلت إليها مجاميع الخانات هي على التوالي حساب المشتريات وحساب الدائنون ، وحساب النقدية وحساب الخصم المكتسب . وقد وضعت أرقام هذه الحسابات تحت المجاميع تأكيدا لإتمام عملية الترحيل .

(3) التأكد من توازن المجاميع المدينة والمجاميع الدائنة:-

المجاميع الدائنة	المجاميع المدينة
حـ/ المبيعات 31750 د.	حـ/ المشتريات 15000 د.
حساب الخصم المكتسب 650	حساب الدائنين 10500
	حساب متنوعة 6900
<u>32400 د.</u>	<u>32400 د.</u>

دفتر اليومية التحليلية :-

يوجد نظام دفتر يجمع بين اليومية والأستاذ في دفتر واحد ويسمى دفتر اليومية التحليلية أو دفتر اليومية ذات الخانات المتعددة أو اختصاراً - دفتر اليومية الأمريكية. ويعتبر هذا الدفتر أساس المجموعة الدفترية حيث تثبت فيه جميع القيود المحاسبية المتعلقة بمعاملات المشروع علاوة على قيود التسويات وقيود الافتتاح والإقفال في بداية ونهاية السنة المالية .

ويحتوى هذا الدفتر على مجموعة من الخانات تخصص للحسابات الرئيسية والتي تتميز بتكرار العمليات الخاصة بها مع وجود خانة واحدة للحسابات الأخرى والتي تتميز بقلّة العمليات الخاصة بها ، وتسمى هذه الخانة بالحسابات المتنوعة . كما يتضمن دفتر اليومية بيانات عن تاريخ المعاملة ، اسم الحساب المدين والدائن، بيان مختصر عن طبيعة المعاملة ، رقم القيد ، وإجمالي قيمة المعاملة ، أنظر شكل (6-9) . وتثبت القيود في هذا الدفتر باستخدام طريقة القيد المزدوج ، ولهذا فإن إجمالي أرصدة الحسابات المدينة في هذا الدفتر يجب أن يكون مساوياً لإجمالي أرصدة الحسابات الدائنة.

ويتم إثبات العمليات أولاً بأول (حسب تواريخ حدوثها) وترحل المبالغ مباشرة إلى الخانات المناسبة في نفس الصفحة ، كما يتم ترجيل المبالغ التفصيلية أولاً بأول إلى الحسابات المختصة بدفاتر الأستاذ المساعدة مثل أستاذ مساعد المدينين ، أستاذ مساعد الدائنين وغيرها ، أو إلى السجلات التحليلية مثل سجل تحليل المصروفات العمومية وسجل تحليل السلف والعهد . وفي نهاية كل شهر ترجل مجاميع الحسابات بالخانات المختلفة إلى الحسابات المختصة بدفتر الأستاذ العام مثل أستاذ عام المدينين، أستاذ عام الدائنين وأستاذ عام المصروفات العمومية وغيرها .

ويلاحظ في نموذج اليومية التحليلية شكل (6-9) أن الحسابات التي اعتبرت رئيسية (تتميز بالحركة) خصص لها خانة باليومية وهي النقدية (الصندوق) المصرف - المشتريات - المبيعات - الدائنون - المدينين - المصروفات العمومية - المرتبات . أما الحسابات الأخرى (التي لا تتميز بالحركة) فقد خصص لها خانة وسميت بالحسابات المتنوعة ، والحسابات المتنوعة تشتمل على الحسابات التي لم يرد ذكرها في الخانات الرئيسية ، مثال ذلك حسابات رأس المال - القروض - الاستثمارات الأصول الثابتة وغيرها .

وفي نهاية السنة وعند عمل التسويات الجردية تخصص خانة إضافية لحساب ملخص الدخل حيث يتم إقفال المصروفات والإيرادات في هذا الحساب (كما سبق أن عرفنا) وكذلك يتم إقفال هذا الحساب في حساب رأس المال (ضمن الحسابات المتنوعة) . أي أن خانة حساب ملخص الدخل تستخدم فقط عند الإقفال حيث يفتح حساب ملخص الدخل ويقفل في نفس الوقت وذلك لأغراض إعداد القوائم المالية.

ولتوضيح استخدام هذه اليومية التحليلية سنقدم مثالا محلولا ثم نورد ملاحظات حول الحل لزيادة الفهم والاستفادة.

مثال:-

افتتح احدهم محلا تجاريا في 2009/1/1 وقرر إتباع اليومية التحليلية لإثبات عمليات المحل وذلك لبساطتها وملائمتها لحجم معاملات المحل ، واليك العمليات التي تمت خلال الشهر الأول من بداية النشاط :

- 1/1 إيداع مبلغ 16000 دينار كرأسمال للمشروع في حساب خاص بالمصرف.
- 1/2 شراء أرفف وأثاث للمحل بمبلغ 3000 دينار سدد منها 1000 دينار بصك والباقي على الحساب من شركة (أ)
- 1/3 بيع بضاعة بمبلغ 3000 دينار بصك.
- 1/6 بيع بضاعة بمبلغ 1000 دينار على الحساب لشركة (ب)
- 1/7 سحب مبلغ 1000 دينار من المصرف وأودع خزينة المحل .
- 1/8 دفع إيجار المحل نقدا وقدره 500 دينار (مصروفات عمومية).
- 1/8 دفع مصروفات نقل للداخل (مصروفات عمومية) قيمتها 400 دينار نقدا
- 1/10 بيع بضاعة نقدا بمبلغ 2000 دينار
- 1/11 شراء بضاعة من شركة (ج) تكلفتها 3000 دينار على الحساب.
- 1/15 دفع مرتبات العاملين في المحل عن النصف الاول من الشهر بلغت 1000 دينار بصك (مصروفات عمومية)
- 1/17 دفع مصروفات صيانة (مصروفات عمومية) قدرها 1000 دينار بصك
- 1/20 رد جزء من البضاعة المشتراه من (ج) قيمتها 500 دينار .
- 1/21 ردت بضاعة كانت قد بيعت يوم 1/10 قيمتها 600 دينار لوجود عيب بها وقد ردت القيمة للمشتري نقدا.
- 1/22 دفعت شركة (ب) المستحق عليها نقدا وحصلت على خصم قدره 150 دينار
- 1/24 سدد إلى شركة (ج) مبلغ 2000 دينار بصك.
- 1/25 بيع بضاعة بمبلغ 5000 دينار بصك.
- 1/25 بلغت مسحوبات صاحب المحل 1000 دينار بصك.
- 1/26 سحب مبلغ 2000 دينار و أودع خزينة المحل .
- 1/28 دفع مصروفات ضيافة (مصروفات عمومية) قدرها 150 دينار نقدا
- 1/29 دفع مرتبات العاملين بالمحل عن النصف الثاني من الشهر بلغت 1000 دينار (مصروفات عمومية)

1/30 تم دفع المصروفات التالية نقداً (مصروفات عمومية) :

نور ومياه 150 دينار

هاتف وتلكس 170 دينار

تأمين على المحل 250 دينار

1/31 شراء بضاعة بمبلغ 4000 دينار على الحساب من شركة (جـ)

1/31 بيع بضاعة إلى شركة (د) على الحساب قيمتها 1500 دينار

وفي نهاية الشهر تبقى بمخازن المحل بضاعة تكلفتها 3000 دينار.

المطلوب :

(1) إثبات العمليات السابقة في دفتر اليومية التحليلية.

(2) إثبات قيود الإقفال "إضافة خانة لمخصص الدخل"

(3) بيان حسابات دفاتر الأستاذ المساعدة وحسابات دفتر الأستاذ العام

مع بيان سجل تحليلي للمصروفات العمومية.

(4) إعداد قائمة الدخل وقائمة المركز المالي

ملاحظات على الحل :

أ (المطلوب الأول " أنظر شكل (6-10))

1- خانات الحسابات الرئيسية أدخلت فيها المعاملات التالية :

* شراء بضاعة نقداً كما هو الحال في العملية التي تمت يوم 1/3 ، حيث جعل حساب المشتريات مدينا وحساب المصرف دائنا ، وأدخلت قيمة المعاملة في الخانة المدينة من حساب المشتريات وفي الخانة الدائنة من حساب المصرف.

* شراء بضاعة على الحساب كما هو الحال في العملية التي تمت في يوم 1/11 ، حيث جعل حساب المشتريات مدينا وحساب الدائنون دائنا ، وأدخلت قيمة المعاملة في الخانة المدينة من حساب المشتريات وفي الخانة الدائنة من حساب الدائنين.

* بيع بضاعة نقداً كما هو الحال في العملية التي تمت في يوم 1/5 ، حيث جعل حساب المصرف مدينا وحساب المبيعات دائنا ، وأدخلت قيمة المعاملة في الجانب المدين من حساب المصرف وفي الجانب الدائن من حساب المبيعات .

* بيع بضاعة على الحساب كما هو الحال في العملية التي تمت يوم 1/6 حيث جعل حساب المدينين مدينا وحساب المبيعات دائنا ، وأدخلت قيمة المعاملة في الجانب المدين من حساب المدينين وفي الجانب الدائن من حساب المبيعات.

* سحب مبلغ من المصرف وإيداعه خزينة المحل كما هو الحال في العملية التي تمت في يوم 1/7 ، حيث جعل حساب الصندوق مدينا وحساب المصرف دائنا ، وأدخلت قيمة المعاملة في الجانب المدين من حساب الصندوق وفي الجانب الدائن من حساب المصرف .

* دفع مصروفات كما هو الحال في العمليات التي تمت أيام 1/8 ، 1/15 ، 1/17 وغيرها ، حيث جعل حساب المصروفات العمومية مدينا وحساب الصندوق أو المصرف دائنا وأدخلت قيمة المعاملة في الجانب المدين من حساب المصروفات العمومية وفي الجانب الدائن من حسابي الصندوق أو المصرف .

وغيرها من المعاملات التي تؤثر في الحسابات الرئيسية والتي خصص لها خانة مستقلة بدفتر اليومية.

2- خانة الحسابات المتنوعة أدخلت فيها المعاملات الآتية :-

- * إثبات رأس المال حيث جعل حساب الحسابات المتنوعة دائنا بالقيمة وكتب في خانة اسم الحساب "حـ/ رأس المال "
- * شراء اثاث حيث جعل حساب الحسابات المتنوعة مدينا بالقيمة وكتب في خانة اسم الحساب "حـ/ الأثاث"
- * شراء سيارة . نفس الملاحظة السابقة.
- * مردودات المشتريات.
- * مردودات المبيعات
- * الخصم المسوح به.
- * المسحوبات.

حسابات المراقبة واليوميات المساعدة

1. إثباتات العمليات في اليومية التحليلية :

شكل (6-10)

التاريخ	اسم الحساب		شرح المعنى	رقم القيد	مبلغ المعاملة		المصرف		المستويات	
	دين	دين			له	منه	له	منه	له	منه
1/1	المصرف	رأس المال	تخصيص مبلغ المشروع	1	16000		16000			
2/2	تأجيل	مكتوبين	عواء كاش 1000 ريال على حساب من الشركة	2	3000			3000		
3/2	المستويات	المصرف	شراء بضاعة بمك	3	4000			4000		
4/4	حيازات	المصرف	شراء حيزاء بمك	4	2500			2500		
5/5	المصرف	مبيعات	بيع بضاعة بمك	5	2000			2000		
6/6	مباينون	مبيعات	بيع بضاعة على الحساب	6	1000			1000		
7/7	المصروف	المصرف	بيع مبلغ من المصروف أودع مخزينة	7	1000			1000		
8/8	معمومية	المصروف	بيع إيجار المحل نقداً	8	500			500		
9/9	معمومية	المصروف	بيع مصروفات نقل	9	400			400		
10/10	المصروف	مبيعات	بيع بضاعة نقداً	10	2000			2000		
11/11	المستويات	المصرف	شراء بضاعة على الحساب	11	3000			3000		
12/12	معمومية	المصروف	بيع مرفقات عن نصف الشهر نقداً	12	1000			1000		
13/13	معمومية	المصرف	بيع مصروفات صيانة بمك	13	1000			1000		
14/14	المستويات	المصرف	رد بضاعة مشتركة من شركة (جـ)	14	500			500		
15/15	مبيعات	المصروف	رد بضاعة بضاعة	15	400			400		
16/16	مكتوبين	مباينون	تحويل مبلغ والساح خصم	16	2000			2000		
17/17	المصرف	المصرف	سداد مبلغ الشركة (جـ)	17	5000			5000		
18/18	المصرف	مبيعات	بيع بضاعة بمك	18	1000			1000		
19/19	المصرف	مستويات	مستويات نقدية بمك	19	2000			2000		
20/20	المصروف	المصرف	سحب مبلغ أودع الخزينة	20	150			150		
21/21	معمومية	المصروف	بيع مصروفات صيانة نقداً	21	1000			1000		
22/22	معمومية	المصرف	بيع مرفقات عن نصف الشهر بمك	22	1000			1000		
23/23	معمومية	المصروف	بيع مصروفات مختلفة نقداً	23	500			500		
24/24	المستويات	المصرف	شراء بضاعة على الحساب	24	4000			4000		
25/25	مباينون	مبيعات	بيع بضاعة على الحساب	25	1500			1500		
			اجملى الشهر		56720			56720		
			الرصيد		29250			29250		
1/31	معمومية	مكتوبين	البيك بضاعة آخر السنة	26	3000			3000		
2/31	مكتوبين	مكتوبين	إجمالي المصروفات والمستويات	27	15620			15620		
3/31	مبيعات	مكتوبين	إجمالي الأرباح	28	12500			12500		
4/31	معمومية	مكتوبين	إجمالي مبيعات المستويات	29	900			900		
5/31	معمومية	مكتوبين	إجمالي مبيعات المستويات	30	100			100		
6/31	معمومية	مكتوبين	إجمالي مبيعات المستويات	31	170			170		
7/31	معمومية	مكتوبين	إجمالي مبيعات المستويات	32	1000			1000		
			اجملى الشهر		2630			2630		
			الرصيد		9500			9500		

حسابات المراقبة واليوميات المساعدة

الخصص المدف		اسم الحساب	حسابات متنوعة		المصرفيات العمومية		المبيعات		المدفونين		القائدين	
له	منه		له	منه	له	منه	له	منه	له	منه	له	منه
		حساب لن المال	16000								2000	شركة (ا)
		حساب الأثاث		3000								
		حساب القسيروا		1500								
							3600					
							1000			1000		
					لجوار	500						
					من نقل	400						
							2000				3000	شركة (ج)
					مرشدا	1000						
					سوقية	1000						
		محشوريات	500								شركة	500
											(د)	
		محشوريات		600								
		خضم مسروح به		150					1000			
											شركة	2000
											(د)	
		حساب المسحوبات		1000			5000					
					محشورية	150						
					مرشبات	1000						
					محشورة	570						
											4000	شركة (ج)
							150		شركة	1500		
								-	(د)			
			16500	6250	-	4620	12500	-	1000	2500	9000	2500
			10150		-	4620	12500	-	-	1500	6500	-
3000	15620	بضاعة آخر المدة		3000		4620						
12560								12500				
500		مردودات المشتريات		500								
	750	مسردودات مبيعات	600									
		خضم مسروح به										
370		زاد المال		370								
		زال المال مسحوبات	1000	1000								
9500	-		12000	4870	-	-	-	-	-	1500	6500	-

3- عند انتهاء الصفحة الأولى من اليومية تم جمع المبالغ بالخانات المختلفة بما فيها خانة إجمالي المعاملة وبالتالي نقلها إلى بداية الصفحة التالية كل حسب مكانه. وتجدد الإشارة إلى أن المحاسب يجب أن يتأكد من صحة التوازن قبل الترحيل

إلى الصفحة التالية وذلك بأن يكون مجموع خانة مبلغ المعاملة يساوى مجموع الخانات المدينة وكذلك مجموع الخانات الدائنة - وبالنظر إلى شكل (6-10) نجد أن مجموع خانة مبلغ المعاملة 41500 دينار وعند جمع الأرصدة المدينة (الخانات المدينة) نجد نفس الشئ وعند جمع الأرصدة الدائنة (الخانات الدائنة) نجده نفس الشئ أيضا.

4- التسويات في نهاية الشهر :

عند عمل التسويات وقيود الإقفال يجب إضافة خانة أخرى تسمى خانة (ملخص الدخل) حيث تقفل في هذه الخانة المصروفات والمشتريات وكذلك الإيرادات (المبيعات) . بالإضافة إلى الحسابات الأخرى مثل مردودات المبيعات ومردودات المشتريات والخصم المسموح به وغيرها .

وكذلك يتم قفل رصيد حساب ملخص الدخل (370 خسارة) في حساب رأس المال (في الحسابات المتنوعة) كما يتم نقل المسحوبات في حساب رأس المال . لاحظ أن إقفال المسحوبات في رأس المال اثبت بالقيود الذي جعل الحسابات المتنوعة مرة مدينة ومرة دائنة نظرا لان كل من حساب المسحوبات وحساب رأس المال ضمن الحسابات المتنوعة - كما أن بضاعة آخر المدة اثبت بجعل حساب البضاعة (الحسابات المتنوعة) مدينا وحساب ملخص الدخل دائنا . لاحظ أن بضاعة أول المدة لا توجد وبالتالي لم يرد القيد الخاص بقفلها .

(ب) المطلوب الثاني [انظر شكل (6-9)]

أدخلت قيود الإقفال في نهاية الشهر من القيد رقم 26 إلى القيد رقم 32

(ج) بيان الدفاتر والسجلات:

1) دفاتر الأستاذ المساعدة

1- أستاذ مساعد المدينين:

ح/شركة (ب)		ح/شركة (ج)	
1000 المبيعات	1000 مذكورين	1500 مبيعات	1500 مرهل
		1500	1500
		1500 منقول	

حسابات المراقبة واليوميات المساعدة

* لاحظ أن مجموع أرصدة الحسابات في دفتر الأستاذ المساعد يساوى رصيد المدينين بالأستاذ العام (1500)

2- أستاذ مساعد الدائنين :

ح/شركة (أ)		ح/شركة (ج)	
2000 المبيعات	2000 مذكورين	3000 المشتريات	500 م. مشتريات
<u>2000</u>	<u>2000</u>	4000 المشتريات	2000 المصرف
	2000 منقول	<u>7000</u>	4500 مرهل
		<u>4500</u> منقول	<u>7000</u>

* لاحظ أن مجموع أرصدة الحسابات في دفتر الأستاذ المساعد يساوى رصيد الدائنين في الأستاذ العام (6500)

ب) دفتر الأستاذ العام:

ح/الصندوق		ح/المصرف	
5850 مجموع	3220 مجموع	24000 مجموع	14500 مجموع
خانة اليومية	خانة اليومية	خانة اليومية	الخانة الدائنة باليومية
<u>5850</u>	2630 مرهل	<u>2400</u>	9500 مرهل
2630 منقول	<u>5850</u>	9500 منقول	<u>2400</u>

ح/الدائنون		ح/المدينون	
2500 مجموع	9000 مجموع	2500 مجموع	1000 مجموع
خانة اليومية	خانة اليومية	خانة اليومية	الخانة الدائنة باليومية
<u>6500</u> مرهل	<u>9000</u>	<u>2500</u>	1500 مرهل
6500 منقول	<u>6500</u>	1500 منقول	<u>2500</u>

حسابات المراقبة واليوميات المساعدة

حـ/المبيعات		حـ/المشتريات	
12500 مجموع	12500 حـ/ ملخص	1100 حـ/ ملخص	1100 مجموع
الخانة الدائنة باليومية	الدخل	الدخل	خانة اليومية
حـ/مردودات المبيعات		حـ/المصروفات العمومية	
600 حـ/ ملخص الدخل	600 الصندوق	4620 حـ/ ملخص	4620 مجموع
		الدخل	الخانة باليومية
حـ/الخصم المسموح به		حـ/مردودات المشتريات	
150 حـ/ ملخص الدخل	150 المدينين	500 حـ/ ملخص	500 حـ/ الدائنون
حـ/مردودات المبيعات		حـ/السيارات	
3000 مرحل	3000 مذكورين	1500 حـ/ ملخص	1500 المصرف
3000	3000		1500
	3000 منقول		1500 منقول
حـ/رأس المال		حـ/المسحوبات	
16000 حـ/ المصرف	370 ملخص الدخل	1000 حـ/ رأس المال	1000 المصرف
	1000 المسحوبات		
	مرحل 14630		
16000	16000		
منقول 14630			
حـ/ملخص الدخل		حـ/البضاعة	
12500 مبيعات	4630 المصروفات	3000 حـ/ ملخص الدخل	3000 حـ/ ملخص الدخل
500 م.م. المشتريات	11000 المشتريات	3000	3000
3000 بضاعة آخر المدة	600 م.م. المبيعات		3000 منقول
370 مرحل (خسارة)	150 مسموح به		
16370	16370		
حـ/ رأس المال 370	منقول 370		

حسابات المراقبة واليوميات المساعدة

سجل المصروفات العمومية التحليلي :-

رقم القيد	بيان	إجمالي المعاملة	إيجار	نقل	مرتبات	صيانة	ضيافة	نور ومياه	هاتف	تأمين
8	مصروف إيجار	500	500							
9	مصاريف نقل	400		400						
10	م.مرتبات	1000			1000					
13	م. صيانة	1000				1000				
21	م.ضيافة	150					150			
22	مرتبات	1000			1000					
23	متفرقات	570						150	170	250
	الإجماليات	4620	500	400	2000	1000	150	150	170	250

ملاحظات على الحسابات والسجلات :

- 1- لاحظ أن عملية الترحيل لدفاتر الأستاذ المساعدة (المدينين والدائنين) تتم عقب كل عملية .
- 2- لاحظ أن عملية الترحيل لدفتر الأستاذ العام تتم كما يلي :-

- أ) بالنسبة للحسابات المتضمنة في حساب الحسابات المتنوعة يتم الترحيل إليها عقب كل عملية (أولا بأول) كما هو واضح في حساب رأس المال والمسحوبات والأثاث والسيارات وغيرها .
- ب) بالنسبة للحسابات الرئيسية والتي لها خانات مستقلة في دفتر اليومية يتم الترحيل في نهاية كل شهر حيث تجمع كل الخانات المدينة والدائنة وترحل إلى الحسابات المختصة في دفتر الأستاذ العام كما هو واضح في حساب الصندوق - المصرف - المشتريات - المبيعات - المدينين - الدائنين - المصروفات العمومية.
- ج) بالنسبة للحسابات المتضمنة في حساب المصروفات العمومية فيتم الترحيل عقب كل عملية (أولا بأول) مثال ذلك حسابات الإيجار - النقل - المرتبات وغيرها.

حسابات المراقبة واليوميات المساعدة

- 3- لاحظ أن حساب المصروفات العمومية قد تم تحليله في سجل خاص حيث صنفتم أنواع المصروفات المختلفة وأدخلت المبالغ الخاصة بكل نوع من المصروفات في خانة خاصة به. لاحظ أن إجمالي المصروفات في السجل التحليلي يساوي مجموع المصروفات الفردية وكذلك يتطابق مع رصيد المصروفات العمومية المبين في دفتر اليومية في نهاية الشهر (4620)
- 4- لاحظ أن حساب ملخص الدخل قد أظهر رصيد مدين (خسارة) قدرها 370 دينار والتي أفلتت في حساب رأس المال
- 5- حساب رأس المال أصبح رصيده في نهاية الشهر 14630 دينار بعد تخفيضه بقيمة الخسارة والمسحوبات.

4- إعداد القوائم المالية:

أ) قائمة الدخل

قائمة الدخل

عن الشهر المنتهى في 1/31

12500	المبيعات
(600)	- مردودات مبيعات
11900	صافي المبيعات
	تكلفة المبيعات :
-0-	بضاعة أول المدة
11000	مشتريات
(500)	- مردودات مشتريات
10500	صافي المشتريات
10500	بضاعة معدة للبيع
(3000)	- بضاعة آخر المدة
7500	تكلفة المبيعات
4400	إجمالي الدخل
4620	يطرح : المصروفات العمومية
(150)	خصم مسموح به
(4770)	صافي الخسارة
(370)	

حسابات المراقبة واليوميات المساعدة

ب- قائمة المركز المالي " الميزانية "		أصول	
الميزانية في 1/31		خصوم	
الصندوق	2630	دائنون	6500
المصرف	9500	رأس المال في 1/1	16000
مدينون	1500	صافي الخسارة	(370)
بضاعة	3000	المسحوبات	(1000)
إجمالي الأصول المتداولة	16630	رأس المال في 1/31	14630
أثاث	3000		
سيارات	1500		
إجمالي الأصول الثابتة	4500		
	21130		21130

أسئلة وتدريبات

1. 6 أذكر مزايا استخدام اليوميات المساعدة " الخاصة".
2. 6 أذكر فكرة دفتر الأستاذ العام ودفاتر الأستاذ المساعدة " وضح إجابتك بالرسم".
3. 6 أذكر مزايا دفاتر الأستاذ المساعدة
4. 6 تكلم عن يومية المبيعات من حيث التسجيل فيها والترحيل منها.
5. 6 تكلم عن يومية المشتريات من حيث التسجيل فيها والترحيل منها.
6. 6 تكلم عن يومية المقبوضات النقدية من حيث التسجيل فيها والترحيل منها.
7. 6 تكلم عن يومية المدفوعات النقدية من حيث التسجيل فيها والترحيل منها.
8. 6 تكلم عن دفتر اليومية التحليلية من حيث التسجيل فيها والترحيل منها.
9. 6 المطلوب بيان اسم اليومية التي يجب أن تثبت فيها كل عملة من العمليات الآتية:-.

- 1 - مبيعات بضاعة على الحساب
- 2 - مشتريات أصول ثابتة على الحساب
- 3 - مردودات مشتريات مع عدم استلام قيمة المردودات.
- 4 - مبيعات أصل ثابت نقداً
- 5 - مردودات مبيعات مع دفع (رد) قيمة المردودات
- 6 - قيود التسويات الجردية.
- 7 - مشتريات بضاعة نقداً
- 8 - مردودات مبيعات مع عدم دفع (رد) قيمة المردودات.
- 9 - مبيعات بضاعة نقداً
- 10 - مردودات مشتريات مع استلام قيمة المردودات.
- 11 - مشتريات أصل ثابت نقداً
- 12 - قيود الإقفال
- 13 - مشتريات بضاعة على الحساب
- 14 - قيود تصحيح الأخطاء
- 15 - دفع نقدية سداداً لأحد الدائنين
- 16 - استلام نقدية من احد المدينين

- 17- بيع جزء من آلات المصنع (زائد عن الحاجة) على الحساب
- 18- الحصول على قرض من المصرف
- 19- مشتريات أوراق مالية (استثمار قصير الأجل) نقداً
- 20- مسحوبات نقدية للأغراض الشخصية لصاحب الشركة.
- 21- دفع مصروفات مختلفة نقداً
- 22- مشتريات بضاعة سدد منها جزء بصك والباقي على الحساب.
- 23- مبيعات بضاعة استلم جزء من قيمتها نقداً والباقي على الحساب.

10.6) أظهرت يومية المبيعات في دفاتر إحدى الشركات خلال شهر يناير ما يلي:-

التاريخ	الحساب المدين	رقم الفاتورة	الترحيل	المبلغ
1/3	شركة (أ)	100		350
1/7	شركة (ب)	101		450
1/17	شركة (ج)	102		660
1/25	شركة (د)	103		400
	الإجمالي			1860

كما أظهرت اليومية العامة مايلي :

200	حـ/ مردودات المبيعات	1/20
200	حـ/ المدينين - شركة (ج)	

المطلوب :

- 1- فتح حساب لكل عميل في دفتر أستاذ مساعد المدينين وترحيل العمليات له
- 2- فتح حساب في دفتر الأستاذ العام لكل من المدينين - المبيعات - مردودات المبيعات.
- 3- مقارنة رصيد أستاذ عام المدينين بإجمالي أرصدة حسابات العملاء في دفتر أستاذ مساعد المدينين - ماذا تلاحظ ؟

حسابات المراقبة واليوميات المساعدة

11.6) اليك اليوميات التالية والمستخرجة من دفاتر إحدى الشركات :

يومية المبيعات		يومية المشتريات	
المدين	المبلغ	الحساب الدائن	المبلغ
شركة (أ)	2400	شركة (د)	2000
شركة (ب)	2800	شركة (هـ)	3000
شركة (ج)	3200	شركة (و)	4000
الإجمالي	8400	الإجمالي	9000

اليومية العامة

800	حـ/ مردودات المبيعات
800	حـ/ المدينين - شركة (ب)
400	حـ/ الدائنون - شركة (و)
400	حـ/ مردودات المشتريات

يومية المقبوضات النقدية

حسابات مدينة			حسابات دائنة		
نقدية	خصم مسموح به	مبيعات	مدينون	حسابات أخرى	اسم الحساب الدائن
2352	48		2400		شركة (أ)
980	20		1000		شركة (ب)
2500		2500			مبيعات
1000				1000	إيراد استثمار
1568	32		1600		شركة (جـ)
2300		2300			مبيعات
10700	100	4800	5000	1000	الإجمالي

يومية المدفوعات النقدية

اسم الحساب المدين	حسابات أخرى	مشتريات	دائنون	خصم مكتسب	نقدية
شركة (هـ)			1500	30	1470
مصروفات مرتبات	1300				1300
مشتريات		2500			2500
مصروف فوائد	1500		3160	40	1500
شركة (و)					3120
مشتريات		3700			3700
الإجمالي	2800	6200	4660	70	13590

المطلوب :

- 1) فتح الحسابات اللازمة في دفتر الأستاذ العام ودفاتر الأستاذ المساعد للمدينين والدائنين
 - 2) ترحيل العمليات السابقة لهذه الحسابات .
6. 12) فيما يلي جميع العمليات التي أثرت على حساب النقدية لإحدى الشركات خلال شهر يناير.
- 1/1 سددت شركة (أ) المستحق عليها وحصلت على خصم 2% ، رصيدها 1600 دينار.
 - 1/2 تحصيل مبلغ 1550 دينار من شركة (ب) سدادا لجزء من رصيدها.
 - 1/8 دفع ايجار عن الشهر قدره 650 دينار بصك - رقم الصك 165.
 - 1/10 شراء مهمات نقدا بمبلغ 614 دينار - رقم الصك 166.
 - 1/14 المبيعات النقدية عن نصف الشهر كات 5280 دينار.
 - 1/15 دفع مرتبات أسبوعين للعاملين بلغت 1600 دينار، رقم الصك 167
 - 1/19 استلام مبلغ 406 دينار سدادا لورقة قبض قيمتها 400 دينار مضافا اليها الفوائد.
 - 1/19 استلام مبلغ 500 دينار من شركة (ج) وسمح لهم بـ 2% خصم.
 - 1/20 سداد المستحق على الشركة لصالح احد الموردين بصك - قيمة الصك 700 دينار ، رقم الصك 168

حسابات المراقبة واليوميّات المساعدة

- 1/24 سداد مبلغ 450 دينار إلى شركة (د) ، رقم الصك 169
1/27 سداد مبلغ 800 دينار إلى شركة (هـ) ، رقم الصك 170
1/30 دفع مرتبات العاملين عن أسبوعين بلغت 1680 دينار رقم الصك 171
المطلوب :

تسجيل العمليات السابقة في يومية المقبوضات النقدية ويومية المدفوعات النقدية.

- 13.6) فيما يلي العمليات المتعلقة بالمشتريات والمبيعات خلال شهر يناير لشركة (أ) -
وقد تمت جميع العمليات على الحساب :

- 1/3 مبيعات بضاعة إلى شركة (ب) بمبلغ 440 دينار .
1/5 مشتريات بضاعة من شركة (جـ) بمبلغ 7200 دينار .
1/10 مبيعات بضاعة إلى شركة (د) بمبلغ 345 دينار .
1/10 مبيعات بضاعة إلى شركة (هـ) بمبلغ 4200 دينار .
1/14 مشتريات معدات من شركة (و) بمبلغ 750 دينار .
1/17 مشتريات أدوات مكتبية من شركة (ز) بمبلغ 850 دينار .
1/21 مشتريات بضاعة من شركة (حـ) بمبلغ 6240 دينار .
1/8 رد بضاعة تالفة من تلك المشتراه من شركة (جـ) واستلم اشعار دائن
مبلغ 300 دينار .
1/30 أرسل إشعاراً دائناً بمبلغ 60 دينار إلى شركة (ب) مقابل بضاعة تالفة
ردت إلى المخازن .

المطلوب :

تسجيل العمليات السابقة في يومية المشتريات ويومية المبيعات واليومية العامة
(كل فيما يخصها) .

14.6) إليك العمليات التي حدثت خلال شهر سبتمبر والخاص بإحدى الشركات التجارية ، علماً بأن الشركة تستخدم الأرقام التالية لحساباتها :

70	مشتريات	28	مجمع استهلاك آلات	10	نقدية
72	مردودات مشتريات	30	أوراق دفع	12	استثمارات
74	خصم مكتسب	32	دائنون	14	أوراق قبض
76	نقل للداخل	34	مرتبات مستحقة ...	16	مدينون
80	مرتبات	36	ضرائب مستحقة...	17	أدوات ومهمات
84	مصرف أدوات ومهمات	50	رأس المال	18	تأمين مقدم
86	مصرف تأمين	52	مسحوبات	20	أراضي
88	مصرف استهلاك	60	مبيعات	22	مباني
90	أرباح بيع استثمارات	62	مردودات مبيعات	24	مجمع استهلاك مباني
92	مصرف فوائد	64	خصم مسموح به	26	آلات

9/1 استثمار مبلغ إضافي كرأس مال قدره 8250 دينار.

9/2 مشتريات بضاعة على الحساب من شركة (أ) بمبلغ 6426 دينار بشرط (10/2 ، ص/30).

9/3 مبيعات بضاعة على الحساب إلى شركة (ب) بمبلغ 4175 دينار فاتورة رقم (428) بشرط (10/2 ، ص/30).

9/5 مشتريات أدوات مهمات بمبلغ 184 دينار نقداً.

9/5 مبيعات بضاعة نقداً بمبلغ 680 دينار.

9/7 سداد مستحقات شركة (أ).

9/8 شراء استثمارات (أوراق مالية) بمبلغ 1200 دينار.

9/10 تحصيل نقدية من شركة (ب) نظير مشترياتها في 9/3.

9/10 مشتريات بضاعة على الحساب من شركة (جـ) بمبلغ 5500 دينار بشرط (10/1 ، ص/30).

9/12 مبيعات بضاعة على الحساب إلى شركة (د) بمبلغ 3250 دينار ، فاتورة رقم (429) بشرط (10/2 ، ص/30).

9/14 شراء وثيقة تأمين حريق لمدة سنة بمبلغ 246 دينار.

9/14 دفع مصروفات نقل مشتريات بمبلغ 360 دينار.

حسابات المراقبة واليوميات المساعدة

- 9/14 بيع آله (زائدة عن الحاجة) بمبلغ 800 دينار علما بأن تكلفتها بالدفاتر 600 دينار وقد تم استلام 300 دينار نقداً والباقي على الحساب (تجاهل مجمع الاستهلاك).
- 9/15 ردت شركة (د) جزء من البضاعة المباعة إليها في 9/12 وكانت قيمته 150 دينار.
- 9/15 دفع مرتبات عن النصف الأول من الشهر قيمتها 1765 دينار.
- 9/18 مشتريات بضاعة نقداً بمبلغ 748 دينار.
- 9/20 مبيعات بضاعة على الحساب إلى شركة (هـ) بمبلغ 2440 دينار ، فاتورة رقم (430) ، هذا وقد حررت شركة (هـ) ورقة دفع بالمبلغ.
- 9/20 سداد مستحقات شركة (جـ).
- 9/22 مبيعات بضاعة نقداً بمبلغ 864 دينار.
- 9/22 مشتريات بضاعة نقداً بمبلغ 740 دينار.
- 9/22 تحصيل نقدية من شركة (د) نظير مشترياتها في 9/12.
- 9/25 مشتريات بضاعة على الحساب من شركة (و) بمبلغ 4100 دينار ، بشرط (10/2 ، ص/60).
- 9/26 رد جزء من البضاعة المشتراه من شركة (و) قيمتها 300 دينار.
- 9/27 بيع الاستثمارات (أوراق مالية) المشتراه في 9/8 بمبلغ 1450 دينار.
- 9/28 بيع بضاعة على الحساب إلى شركة (د) بمبلغ 2750 دينار ، فاتورة رقم (431) بشرط (10/2 ، ص/30).
- 9/30 دفع مرتبات عن النصف الثاني من الشهر قيمتها 1810 دينار.
- 9/30 استحقاق مصروف ضرائب بمبلغ 920 دينار.
- 9/30 دفع مصروف فوائد بمبلغ 204 دينار.
- 9/30 شراء آلات بمبلغ 10000 دينار دفع منها 2000 دينار نقداً والباقي حررت به ورقة دفع تستحق بعد ستة أشهر.

المطلوب :

1) تسجيل العمليات السابقة في اليوميات التالية (كل فيما يخصها)

- أ - اليومية العامة ب - يومية المبيعات
ج - يومية المشتريات د - يومية المقبوضات النقدية

هـ- يومية المدفوعات النقدية .

- (2) تصوير الحسابات المختلفة في دفتر الأستاذ العام ودفاتر الأستاذ المساعدة.
- (3) بيان عملية الترحيل من اليوميات المختلفة وذلك بوضع رقم الحساب أو علامة (√) في المكان المناسب باليوميات .

6.15) حدثت العمليات النقدية التالية خلال شهر ابريل ، علما بأن نشاط الشركة

بيع وتأجير المعدات الكهربائية :

- 4/1 استلام مبلغ 450 دينار كإيجار معدات لشركة (أ) (إيرادات)
- 4/2 بيع بضاعة إلى شركة (ب) بمبلغ 1275 دينار.
- 4/4 استلام صك بقيمة 900 دينار من شركة (ج) سدادا لحسابها.
- 4/6 استلام قيمة ورقة قبض بمبلغ 825 دينار.
- 4/7 دفع مصروفات إصلاح وصيانة سيارات الشركة قدرها 312 دينار.
- 4/7 مشتريات أدوات ومهمات بمبلغ 68 دينار.
- 4/8 مشتريات بضاعة بمبلغ 982 دينار.
- 4/9 استلام صك من شركة (د) سدادا للفاتورة رقم (414) بمبلغ 1400 دينار مع إعطاء شركة (د) خصما قدره 2%.
- 4/10 مبيعات بضاعة بمبلغ 1328 دينار
- 4/12 دفع قيمة ورقة دفع قدرها 1500 دينار بالإضافة إلى مبلغ 15 دينار مصروف فوائد على ورقة الدفع.
- 4/14 دفع مصروفات وقود وزيوت للسيارات قدرها 126 دينار
- 4/14 شراء أثاث مكتبي تكلفته 12000 دينار دفع منها 4000 دينار نقداً والباقي كورقة دفع.
- 4/15 استلام مبلغ 620 دينار من شركة (هـ) سدادا للمستحق عليها.
- 4/15 دفع مرتبات عن النصف الأول من الشهر بمبلغ 1640 دينار.
- 4/17 مشتريات بضاعة بمبلغ 4700 دينار.
- 4/18 دفع مصروفات إعلان قيمتها 518 دينار.
- 4/20 استلام صك من شركة (و) سدادا للفاتورة رقم (416) بمبلغ 1600 دينار وقد تحصلت شركة (و) على خصم نقدي قدره 2%.

حسابات المراقبة واليوميات المساعدة

- 4/22 مبيعات بضاعة بمبلغ 2120 دينار .
- 4/22 دفع فاتورة شركة (ك) والتي كان مبلغها 3200 دينار مع حصول الشركة على خصم مكتسب قدره 2% .
- 3/24 دفع مصروف فوائدها 208 دينار .
- 4/26 بيع قطعة ارض بمبلغ 3800 دينار وكانت تكلفتها بالدفاتر 3000 دينار .
- 4/28 سداد مصروفات نور ومياه عن الشهر بمبلغ 200 دينار .
- 4/29 دفع مرتبات عن النصف الثاني من الشهر بمبلغ 1760 دينار .
- 4/30 دفع رصيد حساب شركة (ط) والذي كان 3200 دينار مع حصول الشركة على خصم نقدي قدره 2% .

المطلوب :

تسجيل العمليات السابقة في :-

- (1) يومية المقبوضات النقدية
- (2) يومية المدفوعات النقدية .

16.6 شركة (س) تستخدم الترقيم التالي لحساباتها :

66	نقل للداخل	30	أوراق دفع	10	نقدية
70	مصروف إيجار	32	دائنون	13	استثمارات
72	مرتبات	40	رأس المال	14	أوراق قبض
74	مصروف ضرائب	42	المسحوبات	15	مدينون
76	مصروف أدوات ومهمات	50	مبيعات	17	بضاعة
78	مصروف تأمين	52	مردودات مبيعات	18	إيجار مقدم
80	مصروف فوائدها	54	خصم مبيعات	19	تأمين مقدم
83	إيراد فوائدها	60	مشتريات	20	أراضي
84	أرباح وخسائر بيع استثمارات	62	مردودات مشتريات	21	مباني
		64	خصم مشتريات	23	أثاث

هذا وقد حدثت العمليات التالية خلال شهر أكتوبر :

10/1 أودع صاحب الشركة مبلغ 20000 دينار في المصرف باسم الشركة.

- 10/3 دفع إيجار المحل لمدة ثلاثة شهور تنتهي في 2009/12/31، قيمة الإيجار 100 دينار شهرياً.
- 10/3 شراء أثاث بمبلغ 1100 دينار.
- 10/4 شراء أرض ومبنى بمبلغ 20000 دينار دفع منه 5000 دينار وحرر بالباقي ورقة تجارية (أوراق دفع) ، علماً بأن تكلفة الأرض 6000 دينار.
- 10/6 شراء بضاعة على الحساب من شركة (ب) بمبلغ 4300 دينار بشرط (10/2 ، ص/30).
- 10/7 بيع بضاعة على الحساب إلى شركة (جـ) بمبلغ 3100 دينار ، فاتورة رقم (1) بشرط (10/2 ، ص/30).
- 10/7 دفع مبلغ 240 دينار كتأمين حريق لمدة سنتين.
- 10/7 بيع بضاعة بمبلغ 622 دينار.
- 10/10 دفع مصروفات نقل للداخل بمبلغ 205 دينار.
- 10/12 بيع بضاعة على الحساب إلى شركة (د) بمبلغ 4600 دينار ، فاتورة رقم (2) بشرط (10/2 ، ص/30).
- 10/12 شراء بضاعة بمبلغ 682 دينار.
- 10/14 استلام مبلغ من شركة (جـ) سداداً للفاتورة رقم (1).
- 10/15 شراء أوراق مالية كاستثمار بمبلغ 900 دينار.
- 10/16 سداد المستحق لشركة (ب) والتمتع بالخصم.
- 10/16 مردودات بضاعة من شركة (د) قيمتها 300 دينار.
- 10/18 شراء بضاعة على الحساب من شركة (هـ) بمبلغ 3800 دينار بشرط (10/2 ، ص/30).
- 10/20 جزء من البضاعة المشتراه من شركة (هـ) وجدت غير صالحه وبعد الاتصال بشركة (هـ) تم الاتفاق على السماح للشركة بمبلغ 100 دينار على أن تخصم من المستحق لشركة (هـ).
- 10/22 بيع بضاعة على الحساب إلى شركة (و) بمبلغ 2800 دينار ، فاتورة رقم (3).

حسابات المراقبة واليوميات المساعدة

10/22 استلام مبلغ من شركة (د) سدادا للفاتورة رقم (2) أخذا في الاعتبار المردودات والخصم المسموح به.

10/23 حررت لشركة (و) ورقة قبض بالمبلغ المستحق عليها تدفع بعد 30 يوما.

10/25 بيع أوراق مالية (استثمار) بمبلغ 850 دينار كانت قد اشترت في 10/15 .

10/26 شراء بضاعة بمبلغ 460 دينار.

10/28 اقتراض مبلغ من المصرف قدره 3000 دينار وتحرير ورقة دفع تدفع بعد 60 يوما.

10/28 سداد فاتورة شركة (هـ) والتمتع بالخصم.

10/30 شراء بضاعة على الحساب من شركة (ب) بمبلغ 2900 دينار بشرط (10/2 ، ص/30).

10/31 دفع مرتبات الشهر وقدرها 1622 دينار.

10/31 شراء بضاعة بمبلغ 725 دينار.

10/31 بيع بضاعة على الحساب لشركة (ز) بمبلغ 2600 دينار ، فاتورة رقم (4) بشرط (10/1 ، ص/30).

المطلوب :

أ (إثبات العمليات السابقة في اليوميات التالية (كل فيما يخصها):

1- اليومية العامة 2- يومية المبيعات 3- يومية المشتريات

4- يومية المقبوضات النقدية 5 - يومية المدفوعات النقدية.

ب) بيان عملية الترحيل وذلك بوضع أرقام الحسابات أو علامة (√) في اليوميات المختلفة .

17.6) فيما يلي العمليات النقدية التي حدثت خلال شهر نوفمبر ، علما بأن الشركة تستخدم اليوميات المساعدة للمدفوعات والمقبوضات النقدية :

11/1 أودع صاحب الشركة مبلغ 6000 دينار كمبلغ إضافي لرأس المال في حساب خاص بالشركة في المصرف.

- 11/1 شراء أوراق مالية (استثمارات) بمبلغ 1000 دينار .
- 11/2 دفع إيجار شهر نوفمبر الذى بلغ 450 دينار
- 11/2 بيع بضاعة نقدا بمبلغ 1162 دينار .
- 11/4 شراء أثاث وتركيبات بمبلغ 1600 دينار ، دفع منه 200 دينار والباقي حررت به ورقة دفع قابلة للدفع بعد شهر .
- 11/5 شراء بضاعة بمبلغ 1520 دينار
- 11/6 دفع عموله بيع (مصرف) بمبلغ 342 دينار .
- 11/9 سداد المستحق لشركة (أ) ، المبلغ 800 دينار حسب الفاتورة ، وقد حصلت الشركة على خصم مكتسب قدره 2% .
- 11/9 استلام مبلغ 300 دينار سدادا لجزء من المبلغ المستحق على شركة (ب) .
- 11/10 دفع مبلغ 78 دينار كمصرف وقود وزيت للسيارة الخاصة بصاحب الشركة .
- 11/12 استلام فوائد استثمارات بمبلغ 54 دينار نقدا .
- 11/12 سداد المستحق لشركة (ب) ، المبلغ 1250 دينار حسب الفاتورة مع الحصول على خصم نقدي قدره 2% .
- 11/13 بيع قطعة ارض بمبلغ 1825 دينار ، علما بأن تكلفتها بالدفاتر 1500 دينار .
- 11/13 سداد إيجار مستودع السيارات عن شهر نوفمبر بمبلغ 260 دينار .
- 11/15 دفع مرتبات عن النصف الأول من الشهر مقدارها 580 دينار .
- 11/15 استلام مبلغ 588 دينار من شركة (جـ) بعد السماح لها بخصم قدره 22 دينار .
- 11/17 مبيعات بضاعة بمبلغ 742 دينار .
- 11/19 مشتريات بضاعة بمبلغ 1060 دينار .
- 11/19 شراء أدوات ومهمات بمبلغ 84 دينار (مصرف) .
- 11/20 سداد قرض المصرف وقيمته 1200 دينار بالإضافة إلى فوائد القرض وقدرها 24 دينار .
- 11/21 بيع جزء من الأوراق المالية بمبلغ 483 دينار علما بأن تكلفتها كانت 500 دينار .
- 11/25 مبيعات بضاعة بمبلغ 1624 دينار .
- 11/25 سداد المستحق لشركة (هـ) ، المبلغ 1600 دينار حسب الفاتورة ، مع الحصول على خصم 2%

حسابات المراقبة واليوميات المساعدة

- 11/26 دفع عمولة مبيعات بمبلغ 478 دينار .
11/26 شراء وثيقة تأمين ضد الحريق بمبلغ 186 دينار .
11/28 مشتريات بضاعة بمبلغ 944 دينار .
11/28 دفع مصروفات نقل مشتريات بمبلغ 95 دينار .
11/30 استلام مبلغ من شركة (و) سدادا للمستحق عليها (1200 دينار ناقصاً 2% خصم) .
11/30 دفع مرتبات النصف الثاني من الشهر بمبلغ 624 دينار .
11/30 دفع مصروفات وقود وزيوت بمبلغ 95 دينار .
11/30 استلام إيراد استثمار بمبلغ 120 دينار .
المطلوب :

إثبات العمليات السابقة في يومية المقبوضات والمدفوعات النقدية

18.6 قامت إحدى الشركات بالعمليات التالية خلال الشهر الأول من السنة المالية 1996 .

- 1/1 حررت صكاً بمبلغ 1020 دينار سداداً لإيجار مكاتب الشركة عن الشهر
1/2 شراء بضاعة على الحساب من شركة (أ) بمبلغ 1700 دينار ، فاتورة بتاريخ 12/28 ، شروط الدفع (10/2 ، ص/60)
1/3 شراء بضاعة على الحساب من شركة (ب) بمبلغ 2200 دينار فاتورة بتاريخ 1/1 شروط الدفع (10/2 ، ص/60)
1/4 شراء معدات وأدوات مكتبية على الحساب بمبلغ 950 دينار من شركة المعدات والأدوات المكتبية .
1/5 ردت الشركة جزء من مشترياتها يوم 1/2 قيمته 100 دينار نظراً لوجود عطب به .
1/8 سددت المستحق عليها لصالح شركة (أ) بعد طرح المردودات والخصم .
1/9 ردت جزء من المعدات المشتراة يوم 1/4 قيمته 150 دينار وذلك لعدم المطابقة للمواصفات .
1/10 حررت صكاً سداداً للمستحق عليها لصالح شركة (ب) بعد الحصول على الخصم .

- 1/10 بيع بضاعة على الحساب إلى العميل (1) بمبلغ 1300 دينار ، فاتورة رقم (720) بشرط (10/2 ، ص/60)
- 1/13 بيع بضاعة على الحساب للعميل (2) فاتورة (721) بمبلغ 1100 دينار
- 1/14 شراء بضاعة على الحساب من شركة (جـ) بمبلغ 1850 دينار ، فاتورة بتاريخ 1/10 ، شروط الدفع (10/1 ، ص/30)
- 1/15 مبيعات نقدية خلال النصف الأول من الشهر بلغت 4690 دينار تثبت المبيعات النقدية عادة أولاً بأول - ولكن لغرض التسهيل نفترض أنها تثبت مرتين فقط خلال الشهر في هذا التدريب)
- 1/18 بيع بضاعة على الحساب إلى العميل (3) بمبلغ 1450 دينار ، فاتورة رقم (722).
- 1/19 بيع بضاعة على الحساب إلى العميل (1) فاتورة رقم (723) بمبلغ 1200 دينار.
- 1/20 استلام مبلغ 1274 دينار من العميل (1) سداد للفاتورة رقم (720) بعد الخصم.
- 1/23 استلام مبلغ 1078 دينار من العميل (2) سداد للفاتورة رقم (721) بعد الخصم.
- 1/24 بيع معدات مكتبية بسعر التكلفة وهو 40 دينار
- 1/24 شراء بضاعة على الحساب من شركة (ب) ، تاريخ الفاتورة 1/21 وبشرط (10/2 ، ص/60) قيمة الفاتورة 1600 دينار.
- 1/25 اقتراض مبلغ 5000 دينار من المصرف مقابل ورقة دفع.
- 1/28 بيع بضاعة على الحساب إلى العميل (2) ، فاتورة رقم (723) بمبلغ 850 دينار.
- 1/29 استلام مبلغ 1176 دينار من العميل (1) سدادا للفاتورة (723) بعد الخصم.
- 1/30 حرر صكاً لصالح شركة (ب) سداد لمستحقاتها ناقصا الخصم.
- 1/30 دفع مرتبات الشهر التي بلغت 1200 دينار.
- 1/30 بلغت المبيعات النقدية خلال النصف الأخير من الشهر مبلغ 4230 دينار .

المطلوب :

- 1) فتح الحسابات التالية :
المصرف - المدينون - المعدات - أوراق الدفع - الدائنون - المبيعات
خصم مسموح به - المشتريات - خصم مكتسب - مردودات مشتريات
مرتبات - مصروف الإيجار .
- 2) فتح الحسابات التالية في دفتر أستاذ مساعد المدينين
العميل (1) ، العميل (2) ، العميل (3)
- 3) فتح الحسابات التالية في دفتر أستاذ مساعد الدائنين
شركة (أ) ، شركة (ب) شركة (جـ) شركة المعدات المكتبية .
- 4) إعداد اليوميات التالية :
اليومية العامة ، يومية المبيعات ، يومية المشتريات ، يومية المقبوضات
النقدية ، يومية المدفوعات النقدية .
- 5) إثبات العمليات السابقة في اليوميات المناسبة والترحيل منها إلى
الحسابات المختلفة التي قمت بفتحها.

- 19.6) بدأت شركة (أ) أعمالها في 1/1/1996 واليك العمليات التي قامت بها
خلال الشهر الأول من بدء النشاط :
- 1/1 إيداع مبلغ 16000 دينار كرأس مال للمشروع.
 - 1/2 شراء أثاث بمبلغ 600 دينار.
 - 1/2 دفع إيجار المكتب لمدة 6 أشهر بصك قيمته 600 دينار .
 - 1/2 شراء بضاعة على الحساب من المورد (1) بمبلغ 2000 دينار ، شروط الدفع
(10/2 ، ص/30).
 - 1/5 شراء بضاعة بمبلغ 2000 دينار بصك.
 - 1/6 سحب مبلغ 3000 دينار وإيداعه خزانة الشركة.
 - 1/10 بيع بضاعة بمبلغ 3000 دينار نقدا
 - 1/11 بيع بضاعة على الحساب للعميل (1) بمبلغ 2000 دينار بشرط
(10/2، ص/30)
 - 1/18 سحب مبلغ 400 دينار نقدا للأغراض الشخصية .

- 1/20 بيع بضاعة بمبلغ 2000 دينار مقابل ورقة قبض تستحق التحصيل بعد شهرين.
 1/25 شراء بضاعة بمبلغ 2000 دينار مقابل ورقة دفع تستحق الدفع بعد شهر.
 1/28 قام العميل (1) بسداد المبلغ المستحق عليه ناقصا الخصم.
 1/30 قام المحاسب بعد النقدية الموجودة بالخزينة وترك مبلغ 400 دينار وأودع الباقي في المصرف.

المطلوب :

إثبات العمليات السابقة في دفتر اليومية التحليلية وإعداد ميزان المراجعة في نهاية الشهر .

20.6) أظهر ميزان المراجعة لشركة (أ) البنود التالية وذلك في 2009/11/30:-

اسم الحساب	دائن	مدين
نقدية		1000
المصرف		4000
أوراق قبض		5000
مدينون		5000
بضاعة المخزون		5000
أثاث		5000
دائنون	4000	
أوراق دفع	6000	
رأس المال	15000	
	25000	25000

وخلال الشهر التالي كانت العمليات الآتية :-

- 12/1 دفع مرتبات قيمتها 1000 دينار (مصروفات عمومية)
 12/3 شراء بضاعة على الحساب من المورد(1) بمبلغ 4000 دينار بشرط(10/2)
 ،ص(30)
 12/4 بيع بضاعة بمبلغ 6000 دينار بصك.

- 12/5 بيع بضاعة للعميل (1) بمبلغ 6000 دينار بشرط (10/2، ص/30)
12/12 سداد المبلغ المستحق للمورد (1) مع الاستفادة بالخصم.
12/15 قام العميل (1) بسداد المبالغ المستحق عليه مع الاستفادة بالخصم.
12/21 شراء بضاعة بمبلغ 4000 دينار من المورد (1).
12/25 دفع مصروفات نقل للداخل (مصروفات عمومية) قدرها 1000 دينار بصك.
12/26 سحب مبلغ 500 دينار نقدا للمصروفات الشخصية .
12/27 دفع إيجار المكتب عن الشهر قيمته 300 دينار بصك.
12/28 سداد فاتورة الكهرباء (مصروفات عمومية) بلغت 60 دينار نقدا.
12/28 بيع بضاعة بمبلغ 500 دينار بصك.
12/28 شراء بضاعة بمبلغ 2000 دينار بصك.
المطلوب :
إثبات العمليات السابقة في دفتر اليومية التحليلية .

الفصل السابع

النقدية والاستثمارات قصيرة الأجل

النقدية:

تعتبر النقدية وسيلة للتبادل والتعامل في الوحدات الاقتصادية وكذلك وسيلة للقياس في المحاسبة ، حيث تستخدم في تسجيل العمليات المحاسبية . ومفهوم النقدية متسع حيث يشتمل على مفردات متعددة ومتنوعة منها :

- العملات المعدنية
 - العملات الورقية
 - النقدية المودعة لدى المصارف في الحسابات الجارية
 - الحوالات المالية
 - الصكوك المتواجدة بخزينة الشركة والمستلمة من الغير
- وغيرها من المفردات الأخرى والتي تمثل نقدية حاضرة للسحب ولسداد الديون. ولذلك أي مبلغ مالي مودع بالمصارف كوديعة لا يمكن اعتباره ضمن النقدية لعدم قابليته للسحب إلا بعد إعطاء المصرف مهلة (فترة زمنية) قبل السحب ، كما أن هناك بعض الأرصدة النقدية المتواجدة بالمصارف والتي لا يمكن اعتبارها ضمن النقدية وذلك لوجود قيود على عملية السحب منها .

كما أن هناك مفردات أخرى لا يمكن اعتبارها نقدية مثال ذلك طوابع البريد وطوابع الدفعة المتواجدة بخزينة المحل أو الشركة حيث أنها تعتبر مصروفات مدفوعة مقدما ، كذلك الصكوك المؤجلة (التي تحمل تاريخ يقع في فترة قادمة) فهي تعامل معاملة الأوراق التجارية (الكمبيالات) وبالتالي لا تعتبر نقدية .

وتبويب النقدية ضمن الأصول المتداولة في قائمة المركز المالي "الميزانية" ويشتمل رصيد النقدية على النقدية المتواجدة بالخزينة والنقدية بالحسابات الجارية بالمصارف بالإضافة إلى النقدية الخاصة بصندوق المصروفات النثرية.

الرقابة الداخلية على النقدية :

تعتبر النقدية من أكثر الأصول تعرضا للسرقة ، بالإضافة إلى أن جزءا كبيرا من العمليات التي تتم في أي شركة تحتوي على دفع أو استلام نقدية ، وبالتالي يجب أن تكون هناك إجراءات رقابية محكمة على النقدية والعمليات المتعلقة بها . فعندما تكون هناك رقابة جيدة على النقدية فإن اكتشاف عمليات السرقة والتلاعب والتزوير بها يكون سهلا ومتيسرا ، بينما الأمر ليس كذلك في حالة عدم وجود رقابة على النقدية . فكيف يمكن تحقيق رقابة فعالة على النقدية ؟ للإجابة على هذا السؤال هناك قاعدة بسيطة ومهمة يمكن تطبيقها في كل شركة وهي " يجب إيداع المقبوضات النقدية دون نقصان في المصارف ، وأن تدفع النقدية عن طريق الصكوك المسحوبة على هذه المصارف " . فعند إيداع المقبوضات النقدية في المصرف ودفع أي مدفوعات نقدية بصكوك فإن سجل المصرف ، الذي يبين المبالغ النقدية المودعة لديه والمبالغ المسحوبة منها ، يكون مطابقا تماما لسجل النقدية بالشركة والذي يبين النقدية المستلمة والمدفوعة وبالتالي يكون هناك رقابة مزدوجة على النقدية من خلال السجلين المذكورين ، وفي نهاية كل شهر (مثلا) تكون هناك مقارنة بين رصيد النقدية حسب كشف المصرف ورصيد النقدية حسب دفاتر الشركة .

المقبوضات النقدية :

هناك العديد من المبادئ العامة والتي يجب إتباعها لأحكام الرقابة على المقبوضات

النقدية نذكر منها ما يلي :-

- أ) الفصل بين من يستلم النقدية وبين من يقوم بعملية دفع النقدية .
- ب) النقدية المستلمة يجب أن يتم تسجيلها أولا بأول .
- ج) النقدية المستلمة يجب أن تودع المصرف أولا بأول .
- د) الفصل بين من يحتفظ بالنقدية وبين من يقوم بتسجيلها بالدفاتر (أي أن أمين الخزينة لا تكون في متناوله سجلات النقدية ، وماسك الدفاتر لا يكون في متناوله النقدية ذاتها) .

العجز والفائض في النقدية :

عادة ما تحدث عمليات الزيادة والنقص في النقدية المستلمة " المقبوضات النقدية" وخاصة عند التعامل نقداً في عمليات البيع المختلفة . فعند استخدام آلة تسجيل النقدية (مثل تلك التي تستخدم في الأسواق والمحلات التجارية) فقد يكون هناك اختلافاً بين النقدية المستلمة وبين النقدية المسجلة على شريط آلة تسجيل النقدية .

وكمثال على ذلك نفترض أن إجمالي المبيعات النقدية خلال اليوم والمسجلة على شريط الآلة هو 500 دينار ، بينما عند العد الفعلي للنقدية المتواجدة بالخزينة وجد أنها 495 دينار فقط ، ففي هذه الحالة هناك عجز قدره 5 دینارات ويكون القيد المحاسبي لإثبات ذلك كما يلي :-

من مذكورين		
حـ/ النقدية	495	
حـ/ عجز وفائض النقدية	5	
حـ/ المبيعات	500	
إثبات مبيعات اليوم وعجز النقدية		

إما إذا كان هناك فائض في النقدية ، كأن يكون إجمالي المبيعات النقدية خلال اليوم والمسجلة على شريط الآلة هو 495 دينار ، بينما النقدية المتواجدة فعليا كانت 500 دينار ، فإن القيد المحاسبي لإثبات ذلك كما يلي :

حـ/ النقدية	500	
إلى مذكورين		
حـ/ المبيعات	495	
حـ/ عجز وفائض النقدية	5	
إثبات مبيعات اليوم وعجز النقدية		

لاحظ أن حساب عجز وزيادة النقدية قد جعل مدينا بالعجز " النقص " وجعل دائنا بالفائض " الزيادة " . فإذا كان إجمالي العجز يفوق إجمالي الفائض خلال الفترة المحاسبية فإن رصيد هذا الحساب يكون مدينا " عجز " ويقل في حساب ملخص الدخل عن المدة ويوب ضمن مصروفات مختلفة أو متنوعة ، إما إذا كان إجمالي الفائض يفوق إجمالي العجز خلال الفترة المحاسبية فإن رصيد هذا الحساب يكون دائنا " فائض " ويقل في ملخص الدخل عن الفترة ويوب الفائض في قائمة الدخل ضمن إيرادات أخرى أو متنوعة .

المدفوعات النقدية :

لأحكام الرقابة على المدفوعات النقدية هناك العديد من المبادئ العامة التي يجب إتباعها نذكر منها ما يلي :-

- (أ) جميع المدفوعات يجب أن تتم عن طريق الصكوك .
- (ب) يجب أن تكون الصكوك سلسلة الترقيم ، وأي صك يلغى لأي سبب كان يجب أن يكتب عليه كلمة " ملغى " ويحتفظ به للرجوع إليه عند المراجعة .
- (ج) لا يتم توقيع الصك إلا عند توافر المستندات المؤيدة لعملية الصرف .
- (د) يجب أن يتم توقيع الصكوك من قبل شخصين ، على أن تعتمد توقععاتهم لدى المصرف .
- (هـ) بعد التوقيع على الصك ، يجب أن يؤشر على المستندات المرفقة " أذونات الصرف " بما يفيد إتمام عملية الدفع ، حتى لا تقدم هذه المستندات مرة أخرى بقصد أو بدون قصد .

صندوق المصروفات النثرية :

كما أشرنا سابقا أن نظام الرقابة الداخلية الكفؤ على النقدية يتطلب إيداع جميع المتحصلات النقدية بالمصرف وجعل جميع المدفوعات تتم عن طريق الصكوك . غير أن هناك بعض المصروفات الصغيرة القيمة والمتنوعة مما يجعل كتابة صك لكل منها غير مناسبة ، لذا تقوم الشركات بتخصيص مبلغ نقدي صغير ومناسب لهذه المصروفات يحتفظ به بالشركة في صندوق المصروفات النثرية . ولإنشاء هذا الصندوق يحزر صك بقيمة محددة (50 إلى 100 دينار) والذي يستخدم في دفع المصروفات الصغيرة خلال فترة

معينة (أسبوعين أو ثلاثة) ، وهذا الصك يسحب من المصرف وتوضع قيمته في صندوق المصروفات النثرية ويسلم إلى شخص يكون مسؤولاً عنه.

ويكون قيد الإنشاء لصندوق المصروفات النثرية كما يلي :-

100	حـ/ صندوق المصروفات النثرية
100	حـ/ المصرف

والقيد السابق يُسجل النقص في حساب المصرف بمبلغ 100 دينار بجعله دائناً ، وينشأ حساب جديد تحت اسم صندوق المصروفات النثرية وذلك بجعله مديناً. ويقوم مسئول هذا الصندوق بدفع المصروفات الصغيرة والمختلفة ، على أن يقوم بملئ مستند دفع مصروفات نثرية لكل عملية دفع مصروف ، ومستند الدفع الموضح بشكل (1-7) يبين المبلغ المدفوع ، الغرض من الدفع ، التاريخ ، وتوقيع الشخص الذي استلم النقدية . وفي بعض الأحيان يمكن الحصول على فاتورة من الشخص الذي استلم النقدية ، وبالتالي يجب إرفاقها مع مستند الدفع الخاص بها . وفي أي وقت يجب أن يحتوى صندوق المصروفات النثرية على نقدية ومستندات دفع مساوية للمبلغ الأصلي الذي انشأ به الصندوق .

شكل (1-7)
مستند دفع مصروفات نثرية

شركة (أ)	
مستند دفع مصروفات نثرية	
رقم 333	التاريخ 2009/1/5
الجهة المستفيدة : شركة البريد والبرق	
الغرض من الدفع : رسوم إرسال برقية	
المبلغ : 2.800 دينار (دينارين وثمانمائة درهم)	
توقيع المستلم :	
اعتماد :	

وعند استعاضة صندوق المصروفات النثرية (أي إعطاء نقدية لمسئول الصندوق مساوية لمدفوعاته حسب المستندات حتى يصل المبلغ بالصندوق إلى سابق رصيده الذي أنشأ به) يقوم مسئول الصندوق ، بعد وصول مبلغ الصندوق إلى حد متفق عليه ، بتقديم مستندات الدفع التي حررها خلال المدة المحددة واخذ مبلغ نقدي يساوى مجموع المبالغ المدفوعة من الصندوق، فإذا اقترضا أنه خلال المدة السابقة كانت المدفوعات النقدية الخاصة بمصروفات مختلفة كما يلي :

2 يناير - طوابع بريدية	1.600 دينار
3 يناير - سيارة أجرة - تاكسي	3.750 "
5 يناير - رسوم إرسال برقية	2.800 "
6 يناير - مصروفات نقل	6.000 "
8 يناير - طوابع بريدية	59.000 "
12 يناير - وقود السيارة خاصة بأحد الموظفين	5.250 "
12 يناير - مصروف تناول مواد	2.000 "
13 يناير غسيل وتنظيف نوافذ المكتب	10.000 "
الإجمالي	<u>90.400</u> دينار

- ولاستعاضة صندوق المصروفات النثرية تتبع الخطوات التالية :
1. جرد المبلغ النقدي المتبقي بصندوق المصروفات النثرية (الحد الفعلي للنقدية) من قبل موظف بالقسم المالي ، وذلك للتأكد من أن الرصيد المتواجد في الصندوق مضافا إليه المبالغ المدفوعة والمدونة في مستندات الدفع تساوى المبلغ الأصلي للصندوق (100 دينار في مثالنا هذا).
 2. فحص مستندات الدفع المرفقة للتأكد من صحتها وعدم تعرضها للتزوير.
 3. ختم مستندات الدفع بما يفيد أنها دفعت حتى لا تقدم للاستعاضة مرة أخرى.
 4. تجميع مستندات الدفع المتشابهة لتعكس مبلغ واحد إجمالي ، مثال ذلك تجميع مصروفات الطوابع البريدية ورسوم إرسال البرقية في مبلغ واحد (1.600 + 2.800 = 59.000 + 63.400 دينار) . كما أن هناك بعض المصروفات المتنوعة والمختلفة والتي لا يمكن نسبتها إلى أي مدفوعات أو مصروفات أخرى وهذه يمكن أن تجمع مع بعضها تحت اسم مصروفات أخرى أو متنوعة (2.000 + 10.000 = 12.000) .
 5. يحرر صك بمبلغ مستندات الدفع (90.4000 دينار) ويسحب من المصرف ويودع في صندوق المصروفات النثرية ، وبالتالي يصبح المبلغ النقدي المتواجد في الصندوق 100 دينار مرة أخرى .

6 . ويكون القيد الخاص بالاستعاضة كما يلي :

من مذكورين		
حـ/ طوابع بريدية وبرقيات	63.400	
حـ/ نقل وانتقال	9.750	
حـ/ وقود وزيوت	5.250	
حـ/ مصروفات أخرى	12.000	
إلى حـ/ المصرف	90.400	

لاحظ أن حساب صندوق المصروفات النثرية جعل مدينا عند الإنشاء فقط ، وعند الاستعاضة تجعل حسابات المصروفات المختلفة مدينة وحساب المصرف دائننا . وبالتالي

النقدية والاستثمارات قصيرة الأجل

ليس هناك أي قيود في حساب صندوق المصروفات النثرية بعد إنشائه ، اللهم إلا عند إنهاء الصندوق أو عند تعديل رصيده الأصلي بالزيادة أو بالنقص .

وتتلخص القيود الخاصة بصندوق المصروفات النثرية في الآتي:

1- عند إنشاء صندوق المصروفات النثرية :

حـ/ صندوق المصروفات النثرية	××	
حـ/ المصرف	××	

2- عند دفع المصروفات المختلفة من صندوق المصروفات النثرية:

لا يجرى قيد .

3- عند الاستعاضة

حـ/ المصروفات المختلفة (حسب مسمياتها)	×	
حـ/ المصرف	××	
إثبات مبيعات اليوم وعجز النقدية		

وعند نهاية السنة المالية يجب أن يعمل قيد الاستعاضة حتى ولو لم يصل رصيدا الصندوق إلى حده الأدنى ، وذلك لتحصيل حسابات المصروفات المختلفة بالمبالغ الخاصة بها قبل إقفالها لغرض إعداد القوائم المالية . لأن عدم إجراء قيد الاستعاضة عند نهاية السنة المالية يؤدي إلى ظهور بعض حسابات المصروفات على غير حقيقتها ، وبالتالي لا يتم تحميل السنة المالية بما يخصها من مصروفات . وإذا تم إجراء قيد الاستعاضة في السنة اللاحقة فإن ذلك يؤدي إلى تحميل السنة التالية بمصروفات لا تتعلق بها .

العهد النقدي :

تختلف العهد النقدية عن صندوق المصروفات النثرية في النقاط التالية :

1- المبلغ النقدي للعهد كبير نسبيا

2- قد يكون هناك أكثر من عهدة في الشركة الواحدة وفي نفس الوقت .

3- العهد النقدية قد تكون خاصة بمصروف أو نشاط معين ، كأن تكون هناك

عهدة لمصروفات الصيانة ، وأخرى للمشتريات وثالثه لمصروفات الإعاشة أو

التغذية وهكذا . حيث تسلم كل عهدة لشخص معين يسمى (صاحب العهد)

4- قد تكون العهدة مستديمة أو مستمرة خلال السنة المالية وهذه العهدة يتم استعاضتها كلما وصل رصيدها إلى حد معين متفق عليه (مثل ما هو الحال في حالة صندوق المصروفات النثرية)

5- قد تكون العهدة مؤقتة أي أنها تنشأ لغرض معين وهذه يجب قفلها (تسويتها) عند الانتهاء من غرضها)

6- جميع العهد يجب أن تتم تسويتها في نهاية السنة المالية قبل إعداد القوائم المالية أي يجب قفل العهدة في نهاية السنة .

وفيما يلي القيود المحاسبية المتعلقة بعهدة نقدية خاصة بمصروفات الصيانة:

أ- عند الإنشاء : (بافتراض أن المبلغ 1000 دينار)

1000	حـ/ العهد النقدية (فلان)
1000	حـ/ المصرف

ب- عند الصرف من العهدة النقدية :

(لا يجرى قيد)

ج- عند الاستعاضة : (نفترض أن رصيد العهدة 200 دينار)

800	حـ/ مصروفات الصيانة
800	حـ/ المصرف

د- عند تسوية العهدة : هناك ثلاث احتمالات :

1- أن مبلغ العهدة قد صرف بالكامل (1000 دينار)

1000	حـ/ مصروفات الصيانة
1000	حـ/ العهد النقدية (فلان)

2- أن هناك رصيد متبقي من العهدة وقد رجع إلى خزينة الشركة - بافتراض

أن هذا الرصيد 150 دينار

850	حـ/ مصروفات الصيانة
150	حـ/ الخزينة
1000	حـ/ العهد النقدية (فلان)

3- إن صاحب العهدة قد أضاف مبلغ 100 دينار من جيبه الخاص عند صرفه للعهدة

وبالتالي أعطى له هذا المبلغ عند التسوية :

ح/ مصروفات الصيانة		1100
إلى مذكورين		
ح/ الخزينة	100	
ح/ العهد النقدية (فلان)	1000	

فتح حساب جارى بالمصرف :

تقوم كل شركة بفتح حساب جارى أو أكثر لدى أحد أو بعض المصارف التجارية وذلك حتى يمكنها الاحتفاظ بالنقدية في مكان أمين وإجراء المدفوعات عن طريق تحرير الصكوك .

وعند فتح الحساب الجارى في المصرف فان الشخص المخول بالتوقيع على الصكوك المحررة يجب أن يقوم بملء "بطاقة نموذج توقيع" والتي يبين فيها توقيعه لاسمه كما سيظهر على الصكوك تماما . ويحتفظ المصرف ببطاقة التوقيع هذه في ملف خاص للرجوع إليها عند المقارنة بين التوقيع المبين بها وذلك المبين على الصك المراد صرفه . ويعتبر الصك أمرا كتابيا من المودع إلى المصرف بخصم المبلغ المبين على الصك (بالأرقام والحروف) من رصيد حسابه ودفعه إلى الشخص أو الجهة المستفيدة والظاهر اسمها على وجه الصك . انظر شكل (2-7) والذي يمثل نموذج لصك مصرفي لاحظ أن الصك يتضمن ثلاثة أطراف :-

- 1- الساحب : وهو الشخص أو الجهة التي حررت الصك
 - 2- المسحوب عليه : وهو المصرف الذي به الحساب الجارى المراد السحب منه.
 - 3- المستفيد : وهو الشخص أو الجهة التي يدفع إليها مبلغ الصك .
- وللصكوك فوائد متعددة ، حيث تعتبر كعوب الصكوك (ذلك الجزء الذي يبقى في دفتر الصكوك) سجلاً للمدفوعات النقدية ، كما أن الصك المدفوع يعتبر مستند لإثبات عملية دفع القيمة للجهة المستفيدة ، وفي حالة ضياع الصك فيمكن إبلاغ المصرف المعنى وذلك لوقف صرف الصك المفقود.

شكل (2-7)

نموذج لصك مصرفي

رقم 1434729	رقم 1434729	2009م
التاريخ	المصرف التجاري	
لأمر	فرع المدينة	
رصيد سابق	أدفعو بموجب هذا الصك إلى	أو لأمره
هذا الصك	دينار ليبيا	التوقيع :
رصيد جديد	حساب رقم :	21683
	

عملية الإيداع :

تطلق كلمة إيداع على عملية وضع أو إرسال نقدية إلى الحساب الجاري بالمصرف وعند الإيداع يقوم صاحب الحساب الجاري (المودع) بملء نموذج "قسمة إيداع" توجد بالمصرف ، (شكل 3-7) والتي تبين اسم المودع ورقم حسابه وتفاصيل المبلغ المودع (أي مكوناته) من عملات معدنية وعملات ورقية وصكوك ، وعادة يتم إعداد قسائم الإيداع من أصل وصورة ، حيث تسلم الصورة (بعد ختمها من قبل المصرف) إلى المودع وذلك لإرفاقها ضمن مستندات القيد في الدفاتر .

عملية السحب :

تطلق كلمة سحب على خصم مبلغ من النقدية من الحساب الجاري بالمصرف وذلك عن طريق كتابة صك مسحوب على المصرف . والسحب من الحساب الجاري قد يكون لغرض الحصول على نقدية سائله لإيداعها خزينة الشركة (كما هو الحال عند سحب نقدية لصندوق المصروفات النثرية) وبالتالي تكتب كلمة (نقدا) في المكان المخصص في الصك ، أو قد يكون لغرض سداد مبلغ للغير ولذلك يكتب اسم المستفيد في المكان المخصص لذلك . وأي كان الغرض من تحرير الصك فيجب كتابة المبلغ بالأرقام والحروف وان يقوم من له حق التوقيع بتوقيعه (عادة يكون هناك توقيعين مختلفين بالنسبة للشركات) كما يجب إن يؤرخ الصك بتاريخ إصداره .

النقدية والاستثمارات قصيرة الأجل

بالإضافة إلى ذلك يجب إثبات بيانات أخرى في كعب الصك (والذي يبقى بدفتر الصكوك) مثال ذلك التاريخ ، اسم المستفيد وبيان الرصيد السابق للحساب وطرح قيمة الصك الحالي وذلك لبيان الرصيد الجديد بعد سحب مبلغ هذا الصك . ويتحصل صاحب الحساب الجاري على دفتر صكوك من المصرف ويقوم بطلب دفتر جديد قبل انتهاء الدفتر الحالي وذلك لقاء رسوم مصرفية تخصم من حسابه لدى المصرف.

شكل (3-7)

نموذج قسيمة إيداع

المصرف التجاري		فرع المدينة
الحسابات الجارية / قسيمة إيداع		اسم صاحب الحساب : شركة (أ) الصناعية
رقم الحساب (21683)		التاريخ : 1995/2/3
عملة ورقية	درهم	دينار
000	200	
000	20	
صكوك (يرجى بيان أرقام الصكوك)		
1. صك مصرف الأمانة رقم 29350	750	2160
2. صك مصرف الوحدة رقم 317334	785	350
3. صك مصرف الصحاري رقم 383345	435	1260
4.		
5.		
6.		
7.		
8.		
9.		
10.		
الإجمالي	970	3991
توقيع صاحب الحساب	توقيع الصراف	ختم المصرف

تظهير الصكوك :

هذا يتم بالنسبة للصكوك المستلمة من الغير ، حيث يقوم المستلم (المستفيد) بالتوقيع على تظهير الصك ومن هنا أتت كلمة " تظهير " والتظهير يمكن أن يكون لغرضين : أما لتحويله لشخص أو جهة أخرى - أي التظهير لغرض التحويل ، إما لإيداعه في حسابه الجاري بالمصرف - أي التظهير لغرض الإيداع - وهناك عدة أشكال للتظهير نذكرها فيما يلي :

1- التظهير على بياض :

وهي أن يقوم الشخص المستلم للصك بتوقيع اسمه فقط على ظهر الصك دون ذكر أي شيء آخر ، وفي هذه الحالة يكون الصك جاهزا للصرف ، ومن عيوب هذه

الطريقة هو أنه في حالة فقدان هذا الصك فيكون في مقدور من يجده أن يصرف الصك لصالحه - ولذلك لا يجب إجراء مثل هذا التظهير ، إلا عند تقديم الصك للمصرف وعمل ذلك أمام الصراف وذلك لغرض صرفه أو إيداعه.

2- التظهير الكامل :

وهي أن يقوم الشخص المستلم للصك بالتوقيع على ظهر الصك وكتابة اسم المستفيد الآخر على ظهر الصك أيضا ، كأن يكتب " ادفعوا لأمر السيد فلان .." ويقوم بالتوقيع على ذلك - وهذه العملية تسمى تظهير لغرض التحويل أي تحويل قيمة الصك إلى شخص آخر غير المستفيد الأصلي الذي كتب اسمه على وجه الصك .

3- التظهير للإيداع :

وهي أن يقوم الشخص المستلم للصك بكتابة العبارة التالية "للإيداع في الحساب الجاري رقم" على ظهر الصك والتوقيع بجانبها وعادة يعمل هذا النوع من التظهير بالنسبة لجميع الصكوك المستلمة من الغير والمراد إيداعها في المصرف .

كشف المصرف:

تقوم المصارف عادة بإرسال كشف حساب المصرف إلى عملائها شهريا ، أو أن يقوم العميل (صاحب الحساب الجاري) بطلب كشف المصرف بين فترة وأخرى . وأغلب الأحيان لا يتفق الرصيد الظاهر في كشف المصرف مع الرصيد الظاهر في الدفاتر والخاص بحساب المصرف ، وذلك لأن هناك عمليات سجلت من قبل المصرف لكنها لم تؤخذ في الاعتبار في دفاتر العميل ، كما أن هناك عمليات سجلت في دفاتر العميل غير أنها لم تسجل من قبل المصرف ، بالإضافة إلى أن هناك بعض الأخطاء التي قد تحدث من قبل العميل أو من قبل المصرف والتي تساهم في عدم اتفاق الرصدين . وسنبين فيما بعد كيفية إجراء التسوية بين الرصدين.

وكشف المصرف (شكل 4-7) هو صورة طبق الأصل من الحساب الجاري للعميل لدى المصرف ، حيث يبين الكشف الرصيد في حساب جاري العميل في بداية الفترة (شهر) وقيمة الإيداعات خلال الشهر وقيمة الصكوك المسحوبة خلال الشهر والمصروفات الأخرى ، ثم يبين الرصيد الجديد في نهاية الشهر .

ونفس العمليات التي تسجل في حساب المصرف في دفاتر العميل (الشركة) تسجل أيضا في حسابه الجاري في دفاتر المصرف ، غير أن الحسابين يختلفان من حيث جانبي كل حساب ، أي بمعنى آخر ما هو مدين في دفاتر الشركة يسجل دائنا في دفاتر المصرف، وما هو دائن في دفاتر الشركة - يسجل مدينا في دفاتر المصرف.

وسبب هذا الاختلاف يرجع إلى أن الشركة تعتبر رصيد حساب المصرف في دفاترها أصلاً من الأصول (اصل متداول) حيث يزيد بجعله مدينا وينقص بجعله دائنا ، بينما من وجهة نظر المصرف فإن المبلغ المودع لديه من قبل العميل (الشركة) يعتبر التزاما عليه لصالح الغير (العملاء) وذلك فهو يزيد بجعله دائنا وينقص بجعله مديناً . وبالتالي فالمبلغ المدين في كشف حساب المصرف يعتبر دائناً في حساب المصرف بدفاتر الشركة، وبالمثل فالمبلغ الدائن في كشف المصرف يعتبر مديناً في حساب المصرف بدفاتر الشركة.

شكل (4-7)

كشف حساب المصرف

المصرف التجاري الوطني الفرع الرئيسي بنغازي			
<div style="border: 1px solid black; padding: 5px; margin-bottom: 5px;"> اسم العميل : رقم الحساب : (.....) تاريخ الكشف :/...../..... </div>	هاتف : توكس :		
رصيد هذا الكشف	إجمالي الإيداعات إلى الحساب	إجمالي المسحوبات من الحساب	رصيد الكشف السابق
xxx	xxx	xxx	xxx

التاريخ	الصكوك المسحوبة والبنود المدينة الأخرى	الإيداعات	الرصيد

النقدية والاستثمارات قصيرة الأجل

ولتوضيح ذلك نفترض العمليات التالية وكيفية تسجيلها في دفاتر الشركة ودفاتر المصرف :
أ- إيداع مبلغ 4000 دينار في حساب المصرف من قبل الشركة
1- القيد في دفاتر الشركة :

4000	حـ/ المصرف
4000	حـ/ الخزينة

2- القيد في دفاتر المصرف :

4000	حـ/ الخزينة
4000	حـ/ الحسابات الجارية (شركة ..)

ب- سحبت الشركة صكاً على المصرف بمبلغ 2000 دينار

1- القيد في دفاتر الشركة :

2000	حـ/ الخزينة
2000	حـ/ المصرف

2- القيد في دفاتر المصرف :

2000	حـ/ الحسابات الجارية (شركة ...)
2000	حـ/ الخزينة

مذكرة تسوية رصيد المصرف :

كما ذكرنا سابقاً ، انه في أغلب الأحيان لا يتساوى رصيد حساب المصرف حسب كشف المصرف مع رصيد المصرف حسب الدفاتر ، وكما ذكرنا أن الأسباب التي تؤدي إلى اختلاف الرصيدين تتمثل في عمليات تم تسجيلها بدفاتر المصرف غير أنها لم تسجل بعد في دفاتر الشركة أو أن هناك عمليات تم تسجيلها بدفاتر الشركة غير أن المصرف لم يأخذها في الحسبان بعد ، أو أن هناك أخطاء ارتكبت في المصرف أو في الشركة عند تسجيل أي عملية تخص حساب المصرف . وللتأكد من صحة السجلات ، يجرى عمل التسويات اللازمة للفروق الظاهرة وإجراء القيود اللازمة لبعض هذه التسويات . وهذا ما يسمى بمذكرة تسوية حساب المصرف ، ومعنى التسوية هي تحديد تلك الفروق التي أدت إلى اختلاف رصيد حساب المصرف الظاهر بالدفاتر عن ذلك الظاهر بكشف المصرف .

وهناك نوعين من التسويات :

- 1- عمليات تم تسجيلها بدفاتر الشركة ، ولم تسجل في دفاتر المصرف .
 - 2- عمليات تم تسجيلها بدفاتر المصرف ، ولم تسجل في دفاتر الشركة .
- وفيما يلي شرح لمكونات كل منها :

أولاً : عمليات مسجلة بالدفاتر غير واردة بكشف المصرف :

ومثال ذلك :

أ- الصكوك المعلقة (صكوك بالخارج)

وهي تلك الصكوك التي قامت الشركة بتحريرها لصالح الغير وبالتالي خفضت بها حساب المصرف في دفاترها ، غير أن أصحاب هذه الصكوك (حاملو الصكوك) لم يقوموا بتقديمها للمصرف بعد ، وبالتالي لم يتم المصرف بتخفيض رصيد حساب جاري الشركة بدفاتره.

وعند عمل مذكرة التسوية يجب خصم (طرح) قيمة هذه الصكوك المعلقة من رصيد حساب المصرف الوارد بكشف المصرف.

ب- إيداعات بالطريق :

وهي تلك الإيداعات النقدية التي تم تسجيلها بدفاتر الشركة وازداد بها رصيد حساب المصرف ، غير أن المصرف لم يأخذ ذلك في الحسبان بعد عند إرساله لكشف حساب المصرف للشركة ، وبالتالي ظهر رصيد المصرف حسب الدفاتر اكبر من رصيد المصرف حسب كشف المصرف .

وعند عمل مذكرة التسوية يجب إضافة قيمة إيداعات بالطريق إلى رصيد حساب المصرف حسب الكشف .

ج- أخطاء حسابية:

قد تحدث بعض الأخطاء في الدفاتر عند تسجيل العمليات المتعلقة بالنقدية ، مثال ذلك :

- 1- خطأ في تسجيل قيمة صك مسحوب على المصرف سواء بالنقص أو بالزيادة (تسجيل مبلغ 969 دينار بدلا من 996 دينار - أو تسجيل مبلغ 996 دينار بدلا من 969 دينار).

2- خطأ في تسجيل قيمة صك أودع المصرف سواء بالنقص أو بالزيادة (تسجيل مبلغ 969 دينار بدلا من 996 دينار ، أو تسجيل مبلغ 996 دينار بدلا من 969 دينار)
وعند عمل مذكرة التسوية يكون الإجراء كما يلي :

1- الخطأ في قيمة صك مسحوب على المصرف :

أ- إذا كان الخطأ بالنقص (أي 969 بدلا من 996 دينار) فهنا يجب طرح الفرق بين المبلغين (27دينار) من رصيد حساب المصرف حسب الدفاتر لأن حساب المصرف سبق وان خفض بأقل مما يجب أي بمبلغ 969 دينار بدلا من 996 دينار.

ب- إذا كان الخطأ بالزيادة (أي 996 بدلا من 969 دينار) فهنا يجب إضافة الفرق بين المبلغين (27 دينار) إلى حساب المصرف حسب الدفاتر ، لأن حساب المصرف سبق وان خفض بأكثر مما يجب أي بمبلغ 996 بدلا من 969 دينار .

بالإضافة إلى ذلك يجب أن يكون هناك قيد تصحيحي وذلك لتصحيح الخطأ بالدفاتر ولتعديل حساب المصرف بالدفاتر ، وذلك بجعله مدينا أو دائنا حسب الحالة.

2- الخطأ في قيمة صك أودع المصرف :

أ- إذا كان الخطأ بالنقص (أي 969 دينار بدلا من 996 دينار) فهنا يجب إضافة قيمة الفرق بين المبلغين (27 دينار) إلى رصيد حساب المصرف بالدفاتر ، لأن هذا الحساب قد جعل مدينا (زاد) بمبلغ اقل مما يجب ، أي بمبلغ 969 بدلا من 996 دينار.

ب- إذا كان الخطأ بالزيادة (أي 996 دينار بدلا من 969 دينار) فهنا يجب طرح قيمة الفرق بين المبلغين (27 دينار) من رصيد حساب المصرف بالدفاتر لأنه سبق أن جعل مدينا (زاد) بمبلغ أكثر مما يجب ، أي بمبلغ 996 دينار بدلا من 969 دينار .

بالإضافة إلى ذلك يجب أن يكون هناك قيد تصحيحي وذلك لتصحيح الخطأ بالدفاتر ولتعديل حساب المصرف بالدفاتر ، وذلك بجعله مدينا أو دائنا حسب الحالة.

ثانيا : عمليات واردة بكشف المصرف غير أنها لم تسجل في دفاتر الشركة :
ومثال ذلك :

أ- مصروفات خدمات مصرفية :

يقوم المصرف بتحميل الشركة بمصروفات مصرفية نظير خدمات يقدمها المصرف إلى عملائه ، مثل رسوم دفاتر الصكوك ورسوم حسابات جارية وأي رسوم أخرى . وذلك بان يقوم بخصمها مباشرة من رصيد حساب جارى الشركة لديه . وعادة لا تعلم الشركة بذلك إلا بعد استلامها لكشف المصرف، وعندها تقوم الشركة بتسجيل هذه العمليات والتي تؤدي إلى تخفيض رصيد حساب المصرف بدفاترها .
وعند عمل مذكرة التسوية يجب أن تطرح قيمة هذه المصروفات من رصيد المصرف حسب الدفاتر .

ب- الصكوك المرتدة لعدم كفاية الرصيد :

وهذه تمثل الصكوك التي استلمتها الشركة من الغير والتي أرسلت للمصرف للإيداع ، غير أن المصرف لم يستطع تحصيلها لعدم كفاية أرصدة أصحابها . فإذا كان المصرف قد أضاف قيمة هذه الصكوك إلى حساب جارى الشركة بدفاتره فإنه سيقوم بخصمها من رصيد الشركة ولكن الشركة سوف لن تعلم بذلك إلا عندما يخطرha المصرف من خلال كشف حساب المصرف المرسل إليها، وبالتالي سيكون هناك فرق بين الرصدين بسبب ذلك.

وعند عمل مذكرة التسوية يجب أن تطرح قيمة الصكوك المرتدة من رصيد حساب المصرف بالدفاتر لأنها سبق وأن أضيفت إليه كإيداعات مع ضرورة إجراء قيد محاسبي لتخفيض رصيد المصرف وذلك بجعله دائنا وزيادة مديونية أصحاب الصكوك المرتدة وذلك بجعلهم مدينين بالقيمة .

ج- التحصيلات :

يقوم المصرف في بعض الأحيان بتحصيل مبالغ لصالح الشركة ويودعها في حسابها لديه مع إرسال إشعار إضافة إلى الشركة ، وعادة تتأخر إشعارات الإضافة في

وصولها ولا تعلمها الشركة إلا بعد استلام كشف المصرف . وهذه العملية تؤدي إلى جعل رصيد حساب المصرف حسب الكشف أكبر من رصيد حساب المصرف حسب الدفاتر . وعند عمل مذكرة التسوية يجب إضافة قيمة هذه التحصيلات إلى رصيد حساب المصرف حسب الدفاتر ، مع ضرورة إجراء القيد المحاسبي الخاص بزيادة رصيد حساب المصرف بجعله مديناً وتخفيض مديونية الذين أتت المتحصلات منهم وذلك بجعل حساباتهم دائنة .

د- أخطاء حسابية :

وهي الأخطاء التي يرتكبها المصرف بدفاتره ، وهذه الأخطاء لا تصحح في دفاتر الشركة بل يتم أخطار المصرف بعمل التصحيحات اللازمة . ومن بين الأخطاء التي قد تحدث ما يلي :

1- خطأ في قيمة صك مسحوب على حساب الشركة : كأن يقوم المصرف بخصم مبلغ أقل أو أكثر من المبلغ المذكور على الصك الذي حررته الشركة لصالح الغير ولمعالجة ذلك على مذكرة التسوية يتبع الآتي :

- إذا كان الخطأ بالنقص - أي أن قيمة الصك 996 دينار غير أن المصرف خصم من حساب جاري لشركة لديه مبلغ 969 دينار . وهنا يجب أن يطرح الفرق بين المبلغين (27 دينار) من رصيد حساب المصرف حسب الكشف .

- إذا كان الخطأ بالزيادة - أي أن قيمة الصك 969 دينار غير أن المصرف خصم مبلغ 996 دينار من حساب الشركة لديه وهنا يجب أن يضاف الفرق بين المبلغين (27 دينار) إلى رصيد حساب المصرف حسب الكشف .

2- خطأ في قيمة صك أودع المصرف : كأن يقوم المصرف بإضافة مبلغ أقل أو أكثر من قيمة الصك المودع لديه ولمعالجة ذلك على مذكرة تسوية المصرف يتبع الآتي :-

- إذا كان الخطأ بالنقص - أي أن قيمة الصك 996 دينار ، غير أن المصرف أضاف مبلغ 969 دينار إلى حساب الشركة لديه ، فهنا يجب أن يضاف الفرق بين المبلغين (27 دينار) إلى رصيد حساب المصرف حسب الكشف .

- إذا كان الخطأ بالزيادة - أي أن قيمة الصك 969 دينار ، غير أن المصرف أضاف مبلغ 996 دينار إلى حساب الشركة لديه ، فهنا يجب أن يطرح الفرق (27 دينار) من رصيد حساب المصرف حسب الكشف .

3- خطأ في الترحيل : في بعض الأحيان يكون خطأ المصرف متمثلاً في ترحيل عمليات السحب والإيداع إلى الحسابات الجارية لديه . وفيما يلي بعض الحالات وكيفية معالجتها على مذكرة تسوية المصرف :

- أ) قد يقوم المصرف بتخفيض رصيد حساب الشركة بقيمة صك مسحوب على حساب شركة أخرى . وفي هذه الحالة يجب أن تضاف القيمة التي خصمت إلى رصيد حساب المصرف حسب الكشف لأنها خصمت بالخطأ.
- ب) قد يقوم المصرف بتخفيض رصيد حساب شركة أخرى بقيمة صك مسحوب على حساب الشركة ، أي أن حساب الشركة لم يتأثر بهذه القيمة . وفي هذه الحالة يجب تخفيض (طرح) القيمة في رصيد حساب المصرف حسب الكشف لأنها لم تخصم أصلاً.
- ج) قد يقوم المصرف بإضافة إيداعات الشركة إلى حساب شركة أخرى غير التي قامت بالإيداع ، وهنا يجب أن تضاف القيمة إلى رصيد حساب المصرف حسب الكشف لأنها لم تضاف أصلاً .
- د) قد يقوم المصرف بإضافة إيداعات شركة أخرى إلى حساب الشركة ، أي أن حساب الشركة قد زاد بهذه القيمة دون وجه حق ، وهنا يجب أن تخصم (تطرح) هذه القيمة من رصيد حساب المصرف حسب الكشف لأنها ضيفت بالخطأ.

وكما سبق القول فإن جميع الأخطاء التي تحدث من طرف المصرف لا يجب تصحيحها في دفاتر الشركة لأن الخطأ ليس بالدفاتر وبالتالي يجب إخطار المصرف بهذه الأخطاء أن حدثت . بينما الأخطاء التي تحدث من طرف الشركة فهذه يجب معالجتها عن طريق قيود التصحيح بدفاتر الشركة وذلك لتعديل رصيد حساب المصرف بالدفاتر . وتجدر الإشارة إلى أن العمليات التي قام المصرف بتسجيلها بدفاتره غير أن الشركة لم تقم بتسجيلها بعد ، يجب أن تسجل بالدفاتر وذلك لتعديل حساب المصرف بالدفاتر ومن بين هذه العمليات على سبيل المثال :

- المصروفات المصرفية .
- الصكوك المرتدة.
- التحصيلات نيابة عن الشركة .
- المدفوعات نيابة عن الشركة .

إعداد مذكرة تسوية حساب المصرف :

تتقسم مذكرة تسوية حساب المصرف التي تعدها الشركة إلى قسمين رئيسيين : القسم الأول يبدأ برصيد المصرف حسب كشف المصرف وينتهي بالرصيد المعدل ، والقسم الثاني يبدأ برصيد حساب المصرف حسب الدفاتر وينتهي أيضا بالرصيد المعدل ، والرصيد بين المعدلين يجب أن يتقفا في القيمة أي يتساويان ، ومن هنا أتت كلمة " التسوية " أي أن معنى التسوية هو تحديد تلك الفروقات التي أدت إلى اختلاف الرصيد ومن ثم إضافتها أو طرحها (حسب الحالة) للوصول إلى رصدين معدلين ومتساويين . ويبين شكل (5-7) نموذج لمذكرة التسوية .

شكل (5-7)

نموذج مذكرة تسوية حساب المصرف

xxxx دينار		* رصيد المصرف حسب الكشف
		يضاف :
	xx	إيداعات بالطريق
" xxx	xx	أخطاء مصرف بالنقص
xxxx دينار		
	xx	يطرح :
" (xxx)	xx	سكوك معلقة (سكوك بالخارج)
xxxx دينار		أخطاء مصرف بالزيادة
xxx دينار		* الرصيد المعدل
		* رصيد المصرف حسب الدفاتر
	xx	يضاف :
" xxx	xx	تحصيلات من قبل المصرف
xxxx دينار		أخطاء بالدفاتر بالنقص
	xx	يطرح :
" (xxx)	xx	مصرفات مصرفية
xxxx دينار		أخطاء مصرف بالزيادة
	xx	سكوك مرفوضة
		* الرصيد المعدل

مثال رقم (1)

فيما يلي بعض البيانات والمطلوب إعداد مذكرة تسوية حساب المصرف في نهاية شهر سبتمبر ، مع إجراء قيود اليومية اللازمة لتعديل رصيد حساب المصرف بالدفاتر :

- رصيد حساب المصرف حسب الدفاتر 1640 دينار
- رصيد حساب المصرف حسب الكشف " 2420
- إيداعات بالطريق " 150
- صكوك معلقة (بالخارج):
- صك رقم 660 بمبلغ 300 دينار
- صك رقم 672 بمبلغ " 240 " 540
- تحصيلات أوراق قبض لصالح الشركة ظهرت
- بكشف المصرف " 400
- تحصيلات فوائد أوراق قبض لم تثبت بالدفاتر " 8
- مصروفات تحصيل أوراق قبض " 10
- مصروفات مصرف " 8

الحل :-

1- مذكرة تسوية المصرف تظهر كما يلي :

2420 دينار		* رصيد المصرف حسب الكشف
" 150		يضاف :
		إيداعات بالطريق
		أخطاء مصرف بالنقص
2570 دينار		
		يطرح : صكوك معلقة
	300 دينار	صك رقم 660
" 540	" 240	صك رقم 672
2030 دينار		* الرصيد المعدل
1640 دينار		* رصيد المصرف حسب الدفاتر
	400 دينار	يضاف : تحصيلات من قبل المصرف
408	" 8	تحصيلات فوائد أوراق قبض
2048 دينار		
	10 دينار	يطرح : مصروفات تحصيل
" 18	" 8	مصروفات مصرفية
2030 دينار		* الرصيد المعدل

2 . القيود المحاسبية :

حـ/ المصرف	408	
إلى مذكورين		
حـ/ أوراق قبض	400	
حـ/ فوائد أوراق قبض	8	
(إثبات تحصيلات عن طريق المصرف)		

من مذكورين		
حـ/ مصروفات تحصيل	10	
حـ/ مصروفات مصرفية	8	
إلى حـ/ المصرف	18	
(إثبات مصروفات حسب كشف المصرف)		

مثال (2)

أعطيت البيانات التالية بتاريخ 31/3 والخاصة بشركة (أ) :

- 1- رصيد حساب المصرف حسب الدفاتر 3895.820 دينار.
- 2- رصيد حساب المصرف حسب كشف المصرف 5738.730 دينار.
- 3- هناك صك مسحوب على شركة (ب) لصالح شركة (أ) قيمته 77.320 دينار رفض من قبل المصرف لعدم كفاية الرصيد.
- 4- هناك صكوك معلقة (صكوك بالخارج) ، وهي كمايلي :
- * صك رقم (404) قيمته 902.680 دينار
- * صك رقم (412) قيمته 1005.000 دينار.
- 5- هناك صك قيمته 57.620 دينار مسحوب على شركة (ب) ، قام المصرف بخصمه بالخطأ من حساب جاري شركة (أ).
- 6- قام المصرف بتحصيل ورقة قبض لصالح شركة (أ) قيمتها 152.500 دينار، هذا وقد خصم المصرف مبلغ 2.500 دينار نظير عمولة تحصيل ورقة القبض.
- 7- بلغت الإيداعات بالطريق يوم 31/3 مبلغ 157.630 دينار.

- 8- استلم صك خلال الشهر من عميل سداداً للمستحق عليه وكانت قيمته 90 ديناراً غير أنه اثبت بالدفاتر على أساس أنه 9 دينار فقط . علماً بأن كشف المصرف اظهر المبلغ بالرقم الصحيح ضمن الإيداعات التي وصلت المصرف .
- 9- اظهر الكشف مبلغ 3.200 دينار كمصروفات مصرف خاصة بالشهر .
- المطلوب :

- 1 (إعداد مذكرة التسوية لرصيد المصرف .
- 2 (إثبات قيوم اليومية اللازمة لتعديل رصيد المصرف بالدفاتر
- 3 (بيان حساب المصرف بالدفاتر بعد التعديل

الحل :

(1) مذكرة تسوية المصرف :

5738.730 دينار		* رصيد المصرف حسب الكشف
" 57.620		يضاف : خطأ بالمصرف (سحب صك بالخطأ)
" 157.630		إيداعات بالطريق
5953.980 دينار		
		يطرح : صكوك معلقة (بالخارج) :
	902.680 دينار	صك رقم (404)
1907.680	" 1005.000	صك رقم (412)
4046.300 دينار		* الرصيد المعدل
3895.820 دينار		* رصيد المصرف حسب الدفاتر
" 152.500		يضاف : تحصيلات أوراق قبض
" 81.000		خطأ بالدفاتر (إثبات صك أقل من قيمته)
4129.320 دينار		
	77.320 دينار	يطرح : صك مرفوض
	" 2.500	عمولة تحصيل أقبض
83.020	" 3.200	مصروفات مصرفية
4046.300 دينار		* الرصيد المعدل

النقدية والاستثمارات قصيرة الأجل

2 . قيود اليومية اللازمة لتعديل رصيد المصرف بالدفاتر :

حـ/ المصرف	233.500
إلى مذكورين	
حـ/ أوراق قبض	152.500
حـ/ المدينين	81.000
(إثبات تحصيلات أوراق قبض عن طريق المصرف وتصحيح خطأ تسجيل صك مستلم من أحد المدينين)	

من مذكورين	
حـ/ المدينين (صك مرفوض)	77.320
حـ/ مصروفات تحصيل	2.500
حـ/ مصروفات مصرفية	3.200
إلى حـ/ المصرف	83.020
(إثبات رفض صك استلم من احد المدينين ومصروفا تحصيل ومصروفا مصرفية)	

3- بيان حساب المصرف بعد التعديل :

من مذكورين	83.020	رصيد	3895.820
رصيد مرحل	4046.300	إلى مذكورين	233.500
	4129.320		4129.320
		رصيد منقول	4046.300
		[الرصيد المعدل]	

الاستثمارات قصيرة الأجل :

في الحالات التي تتوفر للشركة بعض النقدية الزائدة عن الحاجة بصفة مؤقتة، فإن الشركة ترى من الحكمة استخدام هذه النقدية في أي مشروع استثماري يغل إيرادا للشركة بدلا من بقاء هذه النقدية معطلة . وعندما تستثمر الشركة أموالها في مجالات استثمارية لمدة

سنة أو أقل يقال أن هذا استثمار قصير الأجل ، بينما إذا استثمرت أموالها في مشاريع استثمارية لمدة تزيد عن السنة وقد تمتد سنوات ، يقال أن هذا استثمار طويل الأجل .

وفي هذا الفصل سنناقش المعالجات المحاسبية للاستثمارات قصيرة الأجل في الأوراق المالية . ولكن قبل ذلك يجدر بنا أن نعطي فكرة بسيطة عن الأوراق المالية.

الأوراق المالية هي الأسهم والسندات ، ولكن ما هي الأسهم ؟ وما هي السندات؟

السهم هو حصة ملكية في رأس مال شركة مساهمة ، حيث يكون رأس مال الشركة المساهمة مقسم إلى عدد كبير من الأسهم كل سهم له قيمة اسمية (مكتوبة على السهم) .

فعندما تؤسس شركة مساهمة يكون لها رأس مال اسمي مصرح به كان يكون مكون من 100000 سهم ، القيمة الاسمية للسهم الواحد 10 دینارات (مثلا) ، وبالتالي تقوم الشركة بطرح هذه الأسهم في السوق وبيعها للجمهور العام ، وعندما يتم بيع هذه الأسهم يكون رأس مال الشركة 1000000 دينار (مليون دينار) [100000 سهم \times 10 دينار] . وتكون هذه الأسهم قابلة للتداول بين الجمهور (أي خاضعة للبيع والشراء) في سوق الأوراق المالية والتي تسمى " البورصة" . ويتحصل حامل السهم على حصة في الأرباح التي تحققها الشركة حسب عدد الأسهم التي يملكها ، وبالتالي تشكل عملية الاستثمار هذه موردا مهما للإيراد . وقد تقوم شركات مختلفة بشراء هذه الأسهم وذلك لاستثمار بعض النقدية الزائدة لديها والحصول على إيرادات استثمارات متمثلة في الأرباح التي توزعها الشركة صاحبة الأسهم.

إما السندات فهي تلك الأوراق المالية التي تقوم الشركات المساهمة بإصدارها للحصول على أموال إضافية واستخدام هذه الأموال في تمويل مشروعات مختلفة بدلا من زيادة رأسمالها . وهذا ما يسمى بقرض السندات ، حيث يكون القرض التزاما على الشركة واجب الرد (السداد) في تاريخ استحقاق محدد بعد سنوات من إصدار السندات . كما تكون الشركة التي أصدرت السندات ملزمة بدفع فوائد قرض لحمله السندات (أي الذين اشترؤا السندات) فمثلا قد تقوم شركة مساهمة بإصدار 10000 سند القيمة الاسمية للسند 100 دينار . فعند بيع هذه السندات تتحصل الشركة على مبلغ 1000000 دينار (مليون دينار) على أن ترد هذا المبلغ لحملة السندات في تاريخ لاحق بعد عدة سنوات ، هذا بالإضافة إلى دفع فوائد سنوية لحملة السندات (أي فوائد قرض) وتكون هذه الفوائد واجبة السداد سنويا بغض النظر عن نتائج أعمال الشركة المصدرة للسندات ، وتقوم شركات أخرى بشراء هذه السندات

النقدية والاستثمارات قصيرة الأجل

كاستثمار قصير الأجل وذلك لتوظيف بعض النقدية الزائدة لديها في مجال استثماري يسدر عليها إيراداً.

مما سبق نتضح أن كل من الأسهم والسندات يطلق عليها اصطلاح " أوراق مالية" وتقتنيها الشركات لاستثمار النقدية الزائدة عن حاجتها مؤقتاً وتعيد بيعها (الأسهم أو السندات) مرة أخرى وتستفيد من الفرق بين ثمن الشراء و ثمن البيع والذي يمثل إرباحاً بشرط أن يكون ثمن البيع أعلى من ثمن الشراء . ولاختلاف طبيعة كل من الأسهم والسندات ، فإن المعالجة المحاسبية أيضاً تختلف ، وبالتالي ستقوم بدراسة كل نوع استثمار على حدة.

الاستثمار في الأسهم :-

عندما تقوم شركة ما بشراء أسهم شركة أخرى على سبيل الاستثمار القصير الأجل ، فإن ذلك يستتبع بعض المعالجات المحاسبية التي تتعلق بالشراء والتبويب على الميزانية واستلام حصص الأرباح (الإيراد) والبيع . وفيما يلي استعراضاً لهذه المعالجات :

شراء الأسهم :

عند شراء أسهم تقوم الشركة المشتريّة بإثباتها في الدفاتر بثمن التكلفة - ثمن شراء الأسهم مضافاً إليه أي مصروفات أخرى متعلقة بعملية الشراء - فلو فرضنا أن الشركة (أ) قامت بشراء 1000 سهم من أسهم شركة (ب) بسعر 10 دينار للسهم ودفعت الثمن نقداً ، يكون القيد كما يلي :-

10000	حـ/ استثمارات قصيرة الأجل - الأسهم
10000	حـ/ الخزينة
	(استثمار في 1000 سهم تكلفه السهم 10 دينار)

وعند إعداد قائمة المركز المالي في نهاية السنة فيجب أن تبوب الاستثمارات على أساس (التكلفة أو السوق أيهما اقل) . أي بمعنى أنه إذا كان سعر التكلفة (ثمن الشراء الأصلي) أقل من سعر السوق السائد عند إعداد القوائم المالية ، فإن الاستثمارات يجب أن تبوب حسب

سعر أو ثمن التكلفة (10000 دينار). فمثلاً إذا كان سعر السوق لهذه الأسهم 11000 دينار فإن بند الاستثمارات قصيرة الأجل يظهر على قائمة المركز المالي كما يلي :

أصول متداولة	
نقدية	xxx
مدينون	xxx
استثمارات قصيرة الأجل	10000
(سعر السوق 11000)	

لاحظ أن قيمة الاستثمارات تم تبويبها بسعر التكلفة مع ذكر سعر السوق بين قوسين. إما إذا كانت القيمة السوقية لهذه الأسهم 9000 دينار، فإن الشركة في هذه الحالة يجب أن تقوم بتكوين مخصص لهبوط أسعار أوراق مالية، وذلك بقيمة الفرق بين ثمن التكلفة و ثمن السوق، أي :

سعر التكلفة	10000
سعر السوق	9000
قيمة الفرق = المخصص المطلوب تكوينه	1000

وفي هذه الحالة يكون القيد الخاص بتكوين المخصص كما يلي :

حـ/ خسائر هبوط أسعار أوراق مالية	1000
حـ/ مخصص هبوط أسعار أوراق مالية	1000
(الفرق بين سعر التكلفة وسعر السوق)	

لاحظ أن حساباً جديداً قد تم فتحه وهو حساب خسائر هبوط أسعار أوراق مالية والذي يمثل مصروفاً يحمل على السنة الحالية وذلك بإقفاله في حساب ملخص الدخل بالقيد:

حـ/ ملخص الدخل	1000
حـ/ خسائر هبوط أسعار أوراق مالية	1000
(إقفال خسائر هبوط أسعار في ملخص الدخل)	

النقدية والاستثمارات قصيرة الأجل

إما بند الاستثمارات قصيرة الأجل ومخصص هبوط أسعار أوراق مالية فيظهرها على قائمة المركز المالي كما يلي :

أصول متداولة :			
نقدية	xxx		
مدينون	xxx		
استثمارات قصيرة الأجل	10000		
مخصص هبوط أسعار أوراق مالية	(1000)	9000	

إيراد الاستثمار في الأسهم :

تقوم الشركة التي قامت بإصدار الأسهم بتوزيع أرباح على حملة الأسهم (المستثمرين في الأسهم) وعادة تقوم الشركة المصدرة بالإعلان عن التوزيع ثم بعد فترة تقوم بتوزيع الأرباح نقداً على المساهمين (المستثمرين) فمثلاً نفترض أن الشركة المصدرة أعلنت عن توزيع مبلغ 2 دينار عن كل سهم كأرباح - ولكن عملية الدفع لم تتم بعد وجاء موعد إعداد القوائم المالية لدى الشركة المشتري للأسهم (المستثمر) وبالتالي تقوم الشركة المستثمره بإثبات هذه الإيرادات بقيد التسوية التالي:

2000	حـ/ توزيعات أرباح تحت التحصيل (توزيعات مدينة)
2000	حـ/ إيرادات استثمار
	(الإعلان عن توزيع أرباح أسهم 2 دينار عن السهم الواحد
	(2 × 1000)

لاحظ أن هناك حساباً جديداً تم فتحه نتيجة لقيد التسوية السابق وهو حساب توزيعات تحت التحصيل وهذا بطبيعة الحال يبوب على قائمة المركز المالي في جانب الأصول ، أما حساب إيرادات استثمار فيجب إقفاله في حساب ملخص الدخل للسنة الحالية .
وعندما تقوم الشركة المصدرة بتوزيع حصص الأرباح نقداً فيكون القيد كما يلي:

2000	حـ/ الخزينة / المصرف
2000	حـ/ توزيعات أرباح تحت التحصيل

وتأثير هذا القيد هو قفل حساب توزيعات تحت التحصيل وزيادة رصيد النقدية بمبلغ 2000 دينار .

بيع الاستثمارات :

قد تقوم الشركة المستثمرة (المشتري) ببيع كل أو جزء من استثمارات قصيرة الأجل . ونتيجة البيع قد تكون خسارة أو ربح أو لا ربح ولا خسارة وذلك تبعا للحالات الآتية :

حالة (1) :

تم بيع جزء تكلفته 6000 دينار من الاستثمارات بمبلغ 7000 دينار نقدا . وهنا يكون القيد :

7000	حـ / النقدية	إلى مذكورين
6000	حـ / الاستثمارات قصيرة الأجل	
1000	حـ / أرباح بيع استثمارات	
	" بيع جزء من الاستثمارات وتحقيق أرباح "	

حالة (2) :

تم بيع جزء تكلفته 6000 دينار من الاستثمارات بمبلغ 5000 دينار نقدا . وهنا يكون القيد :

5000	حـ / النقدية	من مذكورين
1000	حـ / خسائر بيع استثمارات	
6000	حـ / استثمارات قصيرة الأجل	
	" بيع جزء من الاستثمارات وتكبّد خسائر "	

حالة (3) :

تم بيع جزء تكلفته 6000 دينار من الاستثمارات بمبلغ 6000 دينار نقدا ، وهذا يكون القيد :-

6000	حـ / النقدية	
6000	حـ / استثمارات قصيرة الأجل	
	" بيع جزء من الاستثمارات بثمن التكلفة "	

النقدية والاستثمارات قصيرة الأجل

ولو فرضنا أن الشركة قامت ببيع بقية الاستثمارات بمبلغ 3500 دينار فإن القيد المحاسبي هنا يجب أن يبين الآتي :-

- 1- قفل حساب استثمارات قصيرة الأجل
- 2- قفل حساب مخصص هبوط أسعار أوراق مالية
- 3- إثبات النقدية المتحصلة من وراء بيع هذه الأسهم.
- 4- إثبات الربح أو الخسارة الناتجة عن عملية البيع.

وبالتالي يكون القيد كما يلي [تحقيق أرباح]

من مذكورين		
حـ/ النقدية	3500	
حـ/ مخصص هبوط أسعار أوراق مالية	1000	
إلى مذكورين		
حـ/ استثمارات قصيرة الأجل	4000	
حـ/ أرباح بيع استثمارات أوراق مالية	500	
" بيع بقية الأسهم بمبلغ 3500 دينار وإقفال المخصص وإثبات أرباح بيع الاستثمارات "		

إما إذا كان ثمن بيع بقية الأسهم بمبلغ 2000 دينار ، فإن القيد يكون كما يلي : [تكبد

خسائر]

من مذكورين		
حـ/ النقدية	2000	
حـ/ مخصص هبوط أسعار أوراق مالية	1000	
حـ/ خسائر بيع استثمارات	1000	
إلى حـ/ استثمارات قصيرة الأجل	4000	
(بيع بقية الاستثمارات وإقفال المخصص وإثبات خسائر بيع استثمارات)		

في حالة ما كان المبلغ المستلم نتيجة البيع هو 3000 دينار ، فإن القيد يكون كما يلي] لا ربح ولا خسارة[

من مذكورين		
حـ/ النقدية		3000
حـ/ مخصص هبوط أسعار أوراق مالية		1000
إلى حـ/ استثمارات قصيرة الأجل	4000	
"بيع بقية الاستثمارات وإقفال المخصص"		

وفي بعض الأحيان تكون الشركة مستثمرة في أنواع مختلفة من الأسهم ، كأن تكون هناك أسهم مشتراه من شركات مختلفة ، وفي هذه الحالة عند تبويب الاستثمارات على قائمة المركز المالي فيجب أن تتبع أساس التكلفة أو السوق أيهما اقل وذلك بان يتم إيجاد إجمالي سعر السوق لجميع أنواع الأسهم ويقارن بسعر التكلفة الإجمالي ، ويؤخذ المجموع الأقل للتبويب على قائمة المركز المالي ، ولتوضيح ذلك نفترض المعلومات التالية :-

في 12/31 كانت أنواع الاستثمارات في الأسهم كما يلي :

السوق	التكلفة	
17000 دينار	16000 دينار	4000 سهم من شركة (ب)
" 9000	" 10000	2000 سهم من شركة (ج)
" 6500	" 8000	900 سهم من شركة (د)
32500 دينار	34000 دينار	الإجمالي

يتضح مما تقدم أن إجمالي سعر التكلفة هو 34000 دينار بينما إجمالي سعر السوق هو 32500 دينار ، وبالتالي هناك هبوط في أسعار الأسهم يمثل الفرق بين الإجماليين والذي يمثل خسارة (1500) يجب إن تؤخذ في الاعتبار وذلك بتكوين مخصص هبوط أسعار الأسهم وذلك كما يلي :

من حـ/ خسائر هبوط أسعار أوراق مالية		1500
إلى حـ/ مخصص هبوط أسعار أوراق مالية	1500	
(إثبات الفرق بين التكلفة والسوق كخسارة)		

وطبيعي أن حساب خسائر هبوط أسعار يقفل في ملخص الدخل للسنة الحالية ، بينما يظهر حساب مخصص الهبوط على قائمة المركز المالي مطروحا من الاستثمارات قصيرة الأجل كما يلي :-

أصول متداولة :	
نقدية	xxx
مدينون	xxx
استثمارات قصيرة الأجل	34000
مخصص هبوط أسعار أوراق مالية	(1500) 32500

الاستثمارات في السندات :

تقوم الشركات عادة بشراء سندات أصدرتها شركات أخرى وذلك بقصد الاستثمار فيها للحصول على إيراد فوائد . وتجدر الإشارة إلى أن الشركات التي تصدر السندات للحصول على أموال إضافية تعتبر ملزمة برد هذه الأموال في تاريخ الاستحقاق ، وبالتالي فهي تبوب قرض السندات ضمن الالتزامات طويلة الأجل (سنناقش هذا الموضوع في فصل لاحق) ، وعلاوة على ذلك فهي ملزمة بدفع فوائد دورية للمستثمرين (أولئك الذين اشترى السندات) أو بمعنى آخر حملة السندات . أما الشركات التي تقوم بشراء هذه السندات وذلك بقصد الاستثمار والحصول على إيراد منها فهي تبوب هذه الاستثمارات في جانب الأصول من قائمة المركز المالي . فإذا كانت مدة الاحتفاظ بهذه السندات أطول من سنة فهي استثمارات طويلة الأجل ، أما إذا كانت مدة الاحتفاظ بهذه السندات لفترة سنة أو أقل فهي استثمارات قصيرة الأجل . والشركة المصدرة للسندات تسمى الشركة المقرضة ، أما الشركات التي تقوم بشراء هذه السندات فتسمى بالمقرضة .

ولنفهم المعالجات المحاسبية الخاصة بالاستثمارات قصيرة الأجل في السندات سنقوم فيما يلي باستعراض العمليات الخاصة بالسندات من خلال الأمثلة التالية :-

مثال (1)

قامت شركة (أ) في 2009/9/1 بشراء 1000 سند من سندات شركة (ب)، القيمة الاسمية للسند 100 دينار ، غير أن شركة (أ) دفعت 102 ديناراً للسند ولإثبات ذلك يكون القيد المحاسبي كما يلي

102000	ح/ استثمارات قصيرة الأجل - سندات
102000	ح/ النقدية
	"شراء 1000 سند تكلفه السند 102 دينار"

لاحظ أن القيمة الاسمية للسند هي 100 دينار ، بينما قيمة الإصدار 102 دينار للسند. وفي هذه الحالة تكون السندات قد أصدرت بعلاوة (2 دينار للسند) وفي أحيان أخرى تكون قيمة الإصدار أقل من القيمة الاسمية للسند ، وهنا تكون السندات قد أصدرت بخصم . وسنناقش هذه الموضوعات في فصل لاحق عند الكلام عن الالتزامات . أي من وجهة نظر الشركة المصدرة (المقترضة).

مثال (2)

نفترض أن شركة (ب) في المثال السابق تدفع فوائد عن القرض مرتين في السنة (في 3/1 ، 9/1) خلال مدة القرض ، وأن معدل الفائدة 8% سنوياً . فكيف تنعكس هذه العملية في دفاتر شركة (أ) على افتراض أن شركة (أ) تنتهي سنتها المالية في 12/31 من كل سنة .

بما أن شركة (أ) سوف تتحصل على الفائدة في 3/1 في السنة القادمة ، وبما أن سنتها المالية تنتهي في 12/31 ، فيجب على شركة (أ) تسجيل استحقاق الفائدة في نهاية السنة المالية .

وبالتالي نقوم باحتساب الفائدة المستحقة من تاريخ شراء السندات (9/1) إلى تاريخ إعداد القوائم المالية (12/31) ، أي مدة أربعة أشهر :

$$\text{قيمة الفائدة} = 100000 \times 8\% \times \frac{4}{12} = 2666.700 \text{ دينار}$$

النقدية والاستثمارات قصيرة الأجل

ويكون القيد في 12/31 كما يلي :

حـ/ إيراد فوائد مستحقة	2666.700
حـ/ إيراد فوائد	2666.700
" إثبات استحقاق إيراد فوائد عن 4 أشهر "	

ويظهر بند إيراد فوائد مستحقة على الميزانية ضمن الأرصدة المدنية الأخرى، بينما يتم إقفال إيراد الفوائد في ملخص الدخل للسنة المالية .

وعندما تدفع الفائدة من قبل شركة (ب) في 3/1 من السنة اللاحقة وقيمتها 4000 دينار

$$(أ) \quad 100000 \times 8\% \times \frac{6}{12} = 4000 \text{ دينار} , \text{ يدون القيد كما يلي في دفاتر شركة (أ)}$$

حـ/ النقدية	4000
إلى مذكورين	
حـ/ إيراد فوائد مستحقة	2666.700
حـ/ إيراد فوائد	1333.300
"إثبات استلام الفائدة عن السندات"	

لاحظ أن هذا القيد قد ساهم في إقفال حساب إيراد فوائد مستحقة والذي افتتح في نهاية السنة السابقة نتيجة للتسوية ، كما اثبت إيراد الفوائد الخاص بالسنة الحالية (4000 دينار).

والآن هل تدرى ما هو القيد الذي سيثبت في دفاتر شركة (أ) عند استلامها الفائدة في 9/1 من نفس السنة ؟
انه يكون كما يلي .

حـ/ النقدية	4000
حـ/ إيراد فوائد	4000
" استلام فوائد سندات عن 6 أشهر "	

مثال (3):

نفترض أن شركة (أ) قامت ببيع السندات نظرا لاحتياجها إلى نقدية . وكان تاريخ البيع هو 11/1 وكان ثمن البيع 104 دينار للسند.

لاحظ أنه عند البيع يقوم المشتري الجديد بدفع القيمة المتفق عليها مضافا إليها قيمة الفوائد المستحقة للبائع للفترة من آخر تاريخ دفعت فيه الفائدة إلى تاريخ الشراء. وبالتالي هناك قيدين كما يلي :

1- قيد لإثبات قيمة الفائدة المستحقة لشركة (أ)

2- قيد لإثبات عملية البيع.

1- إثبات قيمة الفائدة المستحقة عن شهرين (9/1 إلى 11/1) :

حـ/ إيراد فوائد مستحقة	1333.300
حـ/ إيراد فوائد	1333.300
$= \frac{2}{12} \times 100000$	
$(1333.300 \times 8\% \times 12)$	

2- إثبات عملية البيع في 11/1

حـ/ النقدية	104000
إلى مذكورين	
حـ/ استثمارات قصيرة الأجل - سندات	102000
حـ/ إيراد فوائد مستحقة	1333.300
حـ/ أرباح بيع استثمارات	666.700

لاحظ أن القيد الأول قد سجل إيراد الفوائد الخاص بهذه السنة والذي سيقفل في ملخص الدخل لهذه السنة ، كما اثبت قيمة الفائدة المستحقة والتي سيستلمها المشتري الجديد . أما القيد الثاني فقد اثبت عملية استلام النقدية ، وإقفال حساب استثمارات قصيرة الأجل وإقفال حساب إيراد فوائد مستحقة ، كما اثبت أرباح بيع الاستثمارات.

أما بالنسبة لتقييم الاستثمارات في السندات على القوائم المالية فيتبع نفس الإجراء الذي استخدم عند الكلام عن الاستثمارات في الأسهم . حيث تقويم السندات في نهاية السنة بالتكلفة أو السوق أيهما اقل ، وفي حالة هبوط أسعار السوق عن سعر التكلفة للسندات فيجب تكوين مخصص هبوط أسعار سندات وذلك بقيمة الفرق بين إجمالي تكلفة السندات وإجمالي سعر السوق للسندات.

أسئلة وتدريبات

- 1.7 أكثر الأصول سيولة وأكثرها عرضة للسرقه والاختلاس هو _____.
- 2.7 جميع المدفوعات عدا المصروفات النثرية يجب دفعها عن طريق _____.
- 3.7 يتضمن الصك ثلاث أطراف (1) _____ الذي يحرر الصك (2) _____ الذي يسحب عليه الصك (3) _____ الذي يتحصل على قيمة الصك .
- 4.7 التوقيع على ظهر الصك يسمى بـ _____.
- 5.7 يمثل التظهير _____ أكثر احتمالات الخسارة في حالة فقدان الصك.
- 6.7 يستخدم حساب _____ لقيد الفروق البسيطة الظاهرة في صندوق المصروفات النثرية .
- 7.7 يتم إعداد _____ للتوفيق بين رصيدي المصرف بالكشف وبالدفاتر .
- 8.7 عند إعداد مذكرة تسوية المصرف فإن :
 - أ - الإيداعات بالطريق تضاف إلى رصيد _____.
 - ب- الصكوك المعلقة تضاف إلى رصيد _____.
 - ج- تحصيلات من المصرف تضاف إلى رصيد _____.
 - د - مدفوعات من قبل المصرف نيابة عن الشركة تطرح من _____.
 - هـ- عند الخطأ بتسجيل صك بالزيادة في الدفاتر يطرح الفرق من _____.
- 9.7 عرف الاستثمارات قصيرة الأجل في الأوراق المالية .
- 10.7 عرف : (أ) الأسهم (ب) السندات
- 11.7 ماهو الأساس الذي تقيم على أساسه الاستثمارات قصيرة الأجل.
- 12.7 ماهي طبيعة حساب مخصص هيوط أسعار أوراق مالية ، وكيف تتم معالجته في الدفاتر - (اذكر مثال رقمي)
- 13.7 متى تبوب الاستثمارات في الأوراق المالية كأصل متداول
- 14.7 عند إعداد مذكرة تسوية المصرف لشركة (أ) ، بين بالنسبة لكل بند من البنود الثمانية أدناه هل :
 - أ - يضاف إلى رصيد حساب المصرف بالكشف
 - ب- يخصم من رصيد حساب المصرف بالكشف

- ج- يضاف إلى رصيد حساب المصرف بالدفاتر
د - يخصم من رصيد حساب المصرف بالدفاتر
هـ- لا يدخل ضمن مذكرة التسوية إطلاقاً.
- 1- قام المصرف بتحصيل ورقة قبض وأضافها إلى حساب جارى الشركة (أ) لديه.
 - 2- ظهر بكشف المصرف قيمة مصروفات مصرفية
 - 3- إيداعات بالطريق
 - 4- صكوك معلقة حررتها الشركة (أ) لصالح دائئيتها
 - 5- رفض المصرف إيداع صك مسحوب على احد العملاء لعدم كفاية الرصيد.
 - 6- خصم المصرف صكا بالخطأ من حساب الشركة (أ) وكان يجب خصمه من حساب شركة أخرى لديه.
 - 7- أضيفت إيداعات عن طريق الخطأ إلى حساب جارى شركة (أ) لدى المصرف.
 - 8- صك بمبلغ 165 دينار حررته الشركة خلال الشهر لصالح احد الدائئيين وسجل بالدفاتر على أساس 16 دينار.
- 15.7) أي من المعلومات التالية والتي تضمنتها مذكرة تسوية المصرف تتطلب قيد تسوية في الدفاتر (مع بيان القيد):
- أ - صكوك معلقة قيمتها 3000 دينار لم تظهر بكشف المصرف.
 - ب- إيداعات بالطريق قيمتها 2850 دينار لم تظهر بكشف المصرف.
 - ج- صك حررته الشركة لشراء أدوات ومهمات بمبلغ 120 دينار ، اثبت بالدفاتر على أساس انه 210 دينار.
 - د - مصروفات مصرفية قدرها 8 دینارات ظهرت بكشف المصرف
 - هـ- قام المصرف بتحصيل ورقة قبض لصالح الشركة قيمتها 800 دينار أودعها في حسابها لديه.

- 16.7) باستخدام البيانات التالية ، المطلوب إعداد مذكرة تسوية المصرف لشركة (أ) واثبات قيود اليومية اللازمة لتعديل حساب المصرف بالدفاتر:
- | | |
|-----------------------|------------|
| الرصيد حسب كشف المصرف | 7780 دينار |
| الرصيد حسب الدفاتر | 6500 دينار |

النقدية والاستثمارات قصيرة الأجل

ورقة قبض تم تحصيلها عن طريق المصرف	1000 دينار
فوائد محصلة عن ورقة القبض	30 دينار
مصرفات تحصيل خصمها المصرف	10 دينار
صكوك معلقة (صكوك بالخارج)	410 دينار
إيداعات بالطريق	150 دينار

17.7) باستخدام البيانات التالية ، المطلوب إعداد مذكرة تسوية المصرف وإجراء قيود التعديل لحساب المصرف بالدفاتر :

الرصيد حسب كشف المصرف	7349.460 دينار
الرصيد حسب الدفاتر	5432.760 دينار
صكوك معلقة	2131.850 دينار
إيداعات بالطريق	1243.150 دينار
ورقة قبض حصلها المصرف بما فيها فوائد الورقة	1015.000 دينار
صك صادر لشراء قرطاسية قيمته 46 دينار فقط	64.000 دينار
مصرفات مصرفية	5.000 دينار

18.7) المطلوب تصحيح مذكرة التسوية التالية :

شركة (هـ)

مذكرة تسوية المصرف

في 1/31

الرصيد بالدفاتر	7250 دينار
يضاف :	
أوراق قبض محصلة عن طريق المصرف	515 دينار
إيداعات بالطريق	1200
	دينار
خطأ بالمصرف بخضم صك خاص بشركة أخرى	<u>860 دينار</u>
يطرح :	
صك مرفوض من قبل المصرف يخضم أحد العملاء	150 دينار
مصرفات مصرفية	5 دينار
صك سجل بالدفاتر بمبلغ 150 بدلا من 250	100 دينار
صكوك معلقة	<u>1100</u>
الرصيد	" 1355
فروق غير معلوم أسبابها	" 8470
الرصيد حسب كشف المصرف	<u>" 1920</u>
	<u>6550 دينار</u>

التقديرة والاستثمارات قصيرة الأجل

19.7) ما هي قيود التسوية اللازمة لتعديل رصيد حساب المصرف بالدفاتر في التدريب السابق (7-18)

20.7) باستخدام المعلومات التالية ، المطلوب إعداد مذكرة تسوية المصرف لشركة (أ) في 31/ 12 وكذلك إثبات قيود التسوية اللازمة لتعديل رصيد حساب المصرف بالدفاتر :

- (1) رصيد المصرف حسب الكشف في 31/12/2009 88489.120 دينار
- (2) رصيد المصرف حسب الدفاتر في 31/12/2009 58983.460 دينار
- (3) صكوك معلقة في 31/12/2009 32108.420 دينار
- (4) متحصلات في 31/12/2009 أودعت المصرف في 4/1/2010 5317.200 دينار
- (5) مصروفات مصرفية 3.850 دينار
- (6) متحصلات قرض من المصرف في 15/12/09 لم تسجل بالدفاتر 9875.000 دينار
- (7) إيداع في 23/12/09 لم يظهر بكشف المصرف 2892.410 دينار
- (8) صك من شركة (ب) أودع المصرف ولكن رجع من قبل المصرف لعدم مطابقة التوقيع ولم يسجل ترجيع الصك بالدفاتر حتى 31/12 417.500 دينار
- (9) خطأ في كشف حساب المصرف في تسجيل إيداعات 16/12/2009 :
القيمة الصحيحة 3182.400 دينار
القيمة بالكشف 3181.400 دينار 1.000 دينار
- (10) صك رقم (888) مسحوب على شركة (هـ) حمل بالخطأ على حساب شركة (أ) بالمصرف 2690.000 دينار
- (11) متحصلات ورقة قبض باسم شركة (د) بتاريخ 16/12/2009 لم تسجل بالدفاتر بعد :
قيمة الورقة 2000 دينار
الفوائد 20 دينار
مصروفات تحصيل 5.000 دينار
- (12) قام المصرف بخصم مبلغ 5000 دينار مرتين سدادا لجزء من القرض : 5000.000 دينار

- (13) خطأ في كشف المصرف بخصوص الإيداعات الخاص بتاريخ 2009/12/4 :
- | | |
|-----------------------|----------------|
| القيمة المسجلة بالكشف | 4817.100 دينار |
| القيمة الصحيحة | 4807.100 دينار |
| 10.000 دينار | |
- (14) إيداعات خاصة بشركة (و) في 2009/12/6 أودعت بالخطأ
- | | |
|------------------|----------------|
| في حساب شركة (أ) | 1819.200 دينار |
|------------------|----------------|
- 21.7 (إليك البيانات التالية والخاصة بعمليات شركة (أ) مع المصرف خلال شهر مارس 2009 :
- (1) رصيد حساب المصرف حسب كشف المصرف 3/31 20638.290 دينار
 - (2) رصيد حساب المصرف حسب الدفاتر 3/31 16603.020 دينار
 - (3) صك مرفوض لعدم كفاية الرصيد 186.000
 - (4) صكوك معلقة (صكوك بالخارج) :
 - صك رقم (100) قيمته 1841.020 دينار
 - صك رقم (105) قيمته 1323.000 دينار
 - صك رقم (110) قيمته 16.260 دينار
 - (5) قام المصرف بخصم مبلغ 44.800 دينار عن طريق الخطأ
 - (6) قام المصرف بتحصيل ورقة قبض لصالح الشركة قيمتها 2963 دينار ، وبلغت مصاريف التحصيل 8.400 دينار
 - (7) إيداعات بالطريق وبيانها كما يلي :
 - صك مسحوب على شركة (ج) 1050.000 دينار
 - صك مسحوب على شركة (د) 199.000 دينار
 - صك مسحوب على شركة (هـ) 570.500 دينار
 - صك مسحوب على شركة (و) 189.000 دينار
 - (8) استلمت الشركة خلال الشهر صكا من العميل خالد قيمته 160 دينار اثبت في الدفاتر على أساس 16 دينار فقط ، علما بأن المبلغ ورد في كشف المصرف بالقيمة الصحيحة.

(9) مصروفات مصرفية بلغت 5.310 دينار

المطلوب :

(1) إعداد مذكرة تسوية المصرف في 31/3.

(2) إجراء قيود اليومية اللازمة لتعديل رصيد حساب المصرف بالدفاتر .

22.7) فيما يلي العمليات الخاصة بشركة (أ) لشهر يناير ، والمتعلقة بصندوق
المصروفات النثرية :

أول يناير : إنشاء صندوق للمصروفات النثرية بمبلغ 50 دينار

آخر يناير: يحتوى صندوق المصروفات النثرية على مبلغ 6 دينار نقدا بالإضافة إلى
المستندات المؤيدة للمصروفات الآتية :-

- مصروفات انتقال 14 دينار

- مصروفات شحن 16 دينار

- تبرعات 4 دينار

- مهمات وأدوات 6 دينار

- مصروفات متنوعة 4 دينار

والمطلوب :

إثبات قيود اليومية اللازمة لإنشاء الصندوق واستعاضته .

23.7) بافتراض أن رصيد النقدية في التدريب السابق (7-22) كان 9 دينار مع بقاء

بقية المعلومات كما هي ، فما هو القيد الخاص بالاستعاضة

24.7) بافتراض أن رصيد النقدية في التدريب السابق (7-22) كان 2 دينار فما هو القيد
الخاص بالاستعاضة.

25.7) إذا كان إجمالي المبيعات النقدية في نهاية اليوم 1480 دينار طبقا لآلة تسجيل

النقدية ، بينما بلغت النقدية الفعلية في الخزينة 1472 دينار ، وقد تعذر اكتشاف

الخطأ ، فما هو القيد الذي يثبت لتسجيل المبيعات النقدية لهذا اليوم.

26.7) قررت شركة (أ) في 2009/1/1 إنشاء صندوق للمصروفات النثرية بمبلغ 600

دينار ، وفي 2009/12/31 كانت المعلومات التالية :

نقدية متواجدة في الصندوق	100 دينار
مصروفات نقل	40 دينار
مصروفات طوابع دمغة	30 دينار
مصروفات برقيات وتلكس	150 دينار
مصروفات قرطاسية	110 دينار
مصروفات طوابع بريدية	49 دينار
أدوات ومهمات	75 دينار
مصروفات متنوعة للمقصف	46 دينار

600

المطلوب : قيود اليومية لإثبات ما يلي :

- 1 (إنشاء صندوق المصروفات النثرية في 1/1.
 - 2 (استعاضة الصندوق في 1/31.
 - 3 (زيادة المبلغ المخصص للصندوق من 600 إلى 800 دينار.
- 27.7) عهدة الصيانة العامة هي من بين العهد النقدية التي تستخدمها شركة (أ) ، واليك المعلومات الخاصة بهذه العهدة :-

- 1- إنشاء العهدة بتاريخ 2009/1/1 وذلك بسحب صك بمبلغ 2000 دينار من المصرف وسلم إلى موظف بالحسابات.
 - 2- خلال الفترة كانت أوجه الصرف كما يلي :-
- | | |
|-----------|--|
| 500 دينار | شراء قطع غيار لآلات المصنع. |
| 1200 | شراء قطع غيار للسيارات. |
| 150 | تكلفة إصلاح آلات. |
| 20 | تكلفة نقل مواد صيانة لموقع البناء. |
| 10 | تكلفة وجبة إفطار لعمال الصيانة. |
| 25 | مصروفات انتقال إلى احد المصانع التابعة للشركة. |
| | لغرض الصيانة. |
| 75 | تكلفة إصلاح آلات تصوير مستندات. |

النقدية والاستثمارات قصيرة الأجل

3- قام الموظف في 2009/1/31 بتقديم المستندات المؤيدة للمصروفات المذكورة أعلاه وذلك لاستعاضة العهدة .

المطلوب : قيود اليومية اللازمة لإثبات ما يلي :

1- إنشاء العهدة النقدية في 1/1

2- استعاضة العهدة يوم 1/31

3- بافتراض أن العهدة يراد تسويتها (قفلهما) فما هي القيود اللازمة في كل حالة من الحالات التالية :

أ - إن الرصيد المتبقي في العهدة 20 دينار

ب- إن الرصيد المتبقي في العهدة (0) دينار (لاشي)

ج- إن صاحب العهدة قام بدفع مبلغ 30 دينار من جيبه الخاص نظرا لنفاذ رصيد العهدة .

(أفترض ما تراه من أرقام لإتمام الحل في المطلوب الثالث)

28.7) قامت شركة (أ) بالعمليات التالية والخاصة بالاستثمارات قصيرة الأجل في الأسهم :-

1- في 10/31 قامت بشراء 8000 سهم من أسهم شركة (ب) قيمة السهم الاسمية 10 دينارات بمبلغ 88000 دينار نقدا .

2- في 11/30 من نفس السنة قامت ببيع 3000 سهم بمبلغ 12 دينار للسهم الواحد.

3- في نهاية السنة استلمت الشركة (أ) أرباح أسهم بمعدل 1.5 دينار عن كل سهم تمتلكه.

4- وفي 12/31 كان سعر السوق للسهم الواحد 9.750 دينار
المطلوب :

1) إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات ما تقدم

2) بيان كيفية تكوين مخصص هبوط أسعار الأسهم

3) بيان كيفية تبويب الاستثمارات قصيرة الأجل على الميزانية في 12/31

29.7) إليك العمليات التالية التي حدثت خلال سنة 2009 في شركة (أ) والخاصة باستثماراتها قصيرة الأجل :

في 2/1 قامت الشركة (أ) بشراء 800 سهم من أسهم شركة (هـ) بسعر 34.5 دينار للسهم الواحد ، بالإضافة إلى عمولة شراء قدرها 120 دينار دفعت نقداً. في 5/10 أعلنت الشركة (هـ) عن توزيع أرباح قدرها 1.600 دينار للسهم الواحد ودفعتها نقداً.

في 7/1 قامت شركة (أ) ببيع 500 سهم من أسهم شركة (هـ) بسعر 30 دينار وقد كانت عمولة البيع 70 دينار .

في 10/10 أعلنت شركة (هـ) عن توزيع أرباح قدرها 1.000 دينار للسهم الواحد ، ستدفع في 11/10 عن نفس السنة .

في 12/25 قامت الشركة (أ) ببيع باقي الأسهم بسعر 35 دينار للسهم الواحد ، وكانت عمولة البيع 45 دينار دفعت نقداً.

المطلوب :

إثبات العمليات السابقة في دفاتر شركة (أ)

30.7) تمت العمليات التالية في شركة (أ) خلال سنة 2009 :

2/21 اشترت الشركة 2000 سهم من أسهم شركة (ب) بسعر السهم 30 ديناراً . ودفعت عمولة شراء قدرها 1200 دينار .

3/15 دفعت شركة (ب) أرباح أسهم بمعدل 800 درهم عن كل سهم نقداً.

12/10 تم بيع 1200 سهم من أسهم شركة (ب) بسعر السهم 28 ديناراً ، وبلغت عمولة البيع 300 دينار .

12/26 أعلنت الشركة (ب) عن توزيع أرباح قدرها 500 درهم للسهم الواحد .

12/31 كان سعر السوق للسهم الواحد 29 ديناراً.

المطلوب :

1) إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات ما تقدم

2) بيان كيفية تكوين مخصص هبوط أسعار أسهم .

3) بيان كيفية تبويب الاستثمارات في الميزانية في 12/31.

النقدية والاستثمارات قصيرة الأجل

31.7 في 8/31 قامت شركة (أ) بشراء الأسهم التالية :

الشركة المصدرة	عدد الأسهم	التكلفة
شركة (ب)	600	12000 دينار
شركة (جـ)	1500	7500 دينار
شركة (د)	450	4500 دينار
شركة (هـ)	300	6000 دينار

في 9/1 تحصلت الشركة (أ) على توزيعات أرباح بلغت 450 دينار نقداً من شركة (جـ) و 150 دينار من شركة (د)

في 9/30 باعت الشركة (أ) جميع أسهم شركة (جـ) بمبلغ 5.800 دينار للسهم الواحد. في 10/6 اشترت الشركة (أ) عدد 450 سهم من أسهم شركة (و) ودفعت 21 دينار للسهم الواحد .

في 11/15 قامت الشركة (أ) ببيع أسهم شركة (هـ) بمبلغ 5600 دينار

في 12/31 تحصلت الشركة (أ) على توزيعات أرباح نقداً ، كما يلي :

- عن أسهم شركة (ب) 250 درهم عن السهم الواحد
- عن أسهم شركة (د) 350 درهم عن السهم الواحد

في 12/31 كانت أسعار السوق بالنسبة للأسهم كما يلي :

أسهم شركة (ب)	17 دينار
أسهم شركة (د)	11 دينار
أسهم شركة (و)	20 دينار

المطلوب :

1) إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات ما تقدم

2) بيان كيفية تبويب الاستثمارات قصيرة الأجل في الميزانية في 12/31.

32.7 قامت الشركة (أ) بالعمليات التالية والخاصة باستثمارها في السندات :

في 3/1 قامت الشركة بشراء 1000 سند بمبلغ 104 دينار للسند الواحد بفائدة 7% سنوياً تدفع في 7/1 و 1/1

في 5/1 قامت الشركة (أ) ببيع 300 سند بسعر السند 102 دينار

في 8/1 قامت الشركة بشراء 600 سند من نفس النوع السابق سعر السند 103 دينار.

في 11/1 باعت الشركة (أ) 200 سند من السندات المشتراه في 8/1 بسعر السند 104 دينار .

في 12/31 كانت أسعار السوق لهذه السندات 98 دينار للسند الواحد المطلوب :

1 (إثبات العمليات السابقة في دفاتر شركة (أ) بما في ذلك استحقاق الفوائد وتحصيلها.

2 (إظهار الاستثمارات قصيرة الأجل في قائمة المركز المالي في 12/31

33.7) نظرا لتوفر نقدية زائدة عن حاجة شركة (أ) ، قررت شراء أوراق مالية (سندات) على أن تحتفظ بها لمدة قصيرة ، ولذلك قامت بشراء 100 سند بسعر السند 105 دينار وذلك في 2009/6/1 ، وتدفع هذه السندات فائدة بمعدل 6% في أول ابريل وفي أول أكتوبر من كل عام .

وفي 2010 /5/1 قامت الشركة (أ) ببيع جميع السندات بسعر 102 دينار للسند الواحد المطلوب :

1 (إثبات العمليات السابقة في دفاتر شركة (أ)

2 (إظهار الاستثمار في الميزانية بتاريخ 2009/12/31 بافتراض أن سعر السند في السوق هو 103 دينار .

الفصل الثامن

المدينون وأوراق القبض

تمثل حسابات المدينون وأوراق القبض حقوق الشركة لدى الغير ، والتي هي واجبة التحصيل خلال سنة أو دورة تجارية أيهما أطول ، وتصنف ضمن الأصول المتداولة في الميزانية (قائمة المركز المالي) . وفي الحالات التي تكون فيها فترة التحصيل تفوق السنة أو الدورة التجارية ، فيجب أن تصنف خارج نطاق الأصول المتداولة تحت تسمية مناسبة.

وهناك نوعان من حسابات المدينين ، النوع الأول يمثل المدينين الذين نشأت حساباتهم نتيجة لبيعهم سلع أو خدمات على الحساب كجزء من العمليات المعتادة (النشاط العادي) والتي نشأت الشركة من أجلها ، ويطلق على هؤلاء اسم " المدينون التجاريون " أما النوع الثاني يمثل أولئك المدينين الذين نشأت حساباتهم نتيجة لمعاملات مختلفة لا تدخل ضمن العمليات المعتادة أو النشاط العادي للشركة ، ويطلق على هؤلاء اسم " المدينون غير التجاريون " ومثال ذلك سلف العاملين ، إيداعات لدى الغير كضمان ، قروض قصيرة الأجل للغير .

وفي هذا الفصل سنتعرض للمعاملات المحاسبية المتعلقة بالمدينين التجاريين وذلك من خلال مناقشة حسابات المدينين وأوراق القبض التي تنشأ نتيجة بيع سلع أو خدمات على الحساب .

المدينون :

أن أهم مصدر من مصادر الإيراد في الشركات التجارية والصناعية هو المبيعات وفي سبيل زيادة مبيعاتها تقوم الشركات بسياسة البيع على الحساب (بالأجل) وذلك لتشجيع عملائها (زبائنهم) لعقد الصفقات التجارية معها ، وذلك بشراء ما يحتاجون إليه من سلع وخدمات على الحساب ، وتعطي الشركات مهلة "مدة ائتمان" لدفع ديونهم في نهاية هذه

المهلة ، بالإضافة إلى تشجيع العملاء عن طريق سياسة البيع بالأجل ، تقوم الشركات أيضا بتشجيعهم على سرعة السداد وذلك بمنحهم خصم تعجيل الدفع " الخصم المسموح به " ، حيث يستفيد المدين بالخصم مقابل السداد المعجل (سبق أن ناقشنا الخصم النقدي في فصل سابق).

وعندما تقوم شركة ما ببيع بضاعة على الحساب إلى أي جهة ، يتبع ذلك فتح حساب لهذه الجهة ضمن أستاذ مساعد المدينين ويكون هذا الحساب بمثابة سجل لمعرفة رصيد هذه الجهة . كما يكون هناك حساب أستاذ عام للمدينين والذي يعتبر حساب مراقبة إجمالي ، بحيث أن الرصيد الظاهر في هذا الحساب في أي وقت يكون مساويا لمجموع أرصدة الحسابات الشخصية في دفتر أستاذ مساعد المدينين . ويتم توجيه القيد المحاسبي المتعلق بالمدينين لحساب الأستاذ العام ، على أن يوضح في القيد اسم المدين الذي تخصه المعاملة حتى يتم ترحيل المبلغ الوارد بالقيد إلى حسابه الشخصي في دفتر أستاذ مساعد المدينين .

مثال :-

نفترض أن هناك ثلاثة مدينين يتعاملون مع شركة (أ) وكانت أرصدة حساباتهم في أول الشهر كما يلي :

المدين (ب)	1000 دينار
المدين (ج)	1600 دينار
المدين (د)	720 دينار

هذا وقد تمت العمليات التالية خلال الشهر :

- 1- بيع بضاعة على الحساب للمدين (ب) بمبلغ 250 دينار.
 - 2- قام المدين (ج) بتسديد مبلغ 600 دينار من رصيد حسابه.
 - 3- قام المدين (د) بشراء بضاعة على الحساب بمبلغ 280 دينار.
 - 4- قام المدين (ب) بتسديد مبلغ 400 دينار من رصيد حسابه.
 - 5- قام المدين (ج) بشراء بضاعة على الحساب بمبلغ 300 دينار.
 - 6- قام المدين (د) بتسديد مبلغ 500 دينار من رصيد حسابه.
- المطلوب : (أ) إثبات قيود اليومية

(ب) الترحيل للحسابات

الحل :

أ- إثبات قيود اليومية

(1)	250	حـ/ المدينين - مدين (ب) حـ/ المبيعات بيع بضاعة على الحساب حـ/ النقدية	250
(2)	600	حـ/ المدينين - مدين (ج) سداد من المدين (ج)	600
(3)	280	حـ/ المدينين - مدين (د) حـ/ المبيعات بيع بضاعة على الحساب حـ/ النقدية	280
(4)	400	حـ/ المدينين - مدين (ب) سداد من المدين (ب)	400
(5)	300	حـ/ المدينين - مدين (ج) حـ/ المبيعات بيع بضع على الحساب حـ/ النقدية	300
(6)	500	حـ/ المدينين - مدين (د) سداد من المدين (د)	500

ب- الترحيل إلى الحسابات :

1- أستاذ عام المدينين :-

منه	حـ/ المدينين	له
3320	رصيد أول الشهر	600 (2)
250 (1)		400 (4)
280 (3)		500 (6)
300 (5)		
	رصيد مرحل	2650
4150		4150
2650	رصيد منقول	

2- دفتر أستاذ مساعد المدينين :-

منه	حـ/ المدين (ب) له	منه	حـ/ المدين (ج) له
1000 رصيد	400 (4)	16000 رصيد	600 (2)
250 (1)		300 (5)	
850 مرحل	850	1300 مرحل	1300
1250	1250	1900	1900
850 منقول		1300 منقول	

منه	حـ/ المدين (ب) له	منه	حـ/ المدين (ب) له
720 رصيد	500 (6)		
280 (3)			
500 مرحل	500		
1300	1300		
500 منقول			

لاحظ ما يلي :-

- 1- أن رصيد أول الشهر في حساب أستاذ عام المدينين بلغ 3320 دينار ، وهذا مساو لمجموع الأرصدة الافتتاحية (أول الشهر) لحسابات المدينين بدفتر الأستاذ المساعد.
2. إن قيود اليومية الخاصة بالمدينين جعل حساب أستاذ المدينين أما مدينا بها أو دائنا بها (حسب العملية) مع ذكر اسم المدين إلى جانب حساب المدينين بالقيد.
3. إن مبلغ كل عملية تخص المدينين قد رحل إلى حساب المدينين بالأستاذ العام وكذلك إلى حساب المدين المعنى بدفتر أستاذ مساعد المدينين .
4. إن رصيد آخر الشهر في حساب أستاذ عام المدينين بلغ 2650 دينار.

وهذا مساو لمجموع الأرصدة النهائية (آخر الشهر) لحسابات المدينين بدفتر الأستاذ المساعد.

وبما أن بند المدينين يعتبر أحد الأصول المتداولة ، فإنه يبوب في قائمة المركز المالي تحت الأصول المتداولة بعد بندي النقدية والاستثمارات قصيرة الأجل ، وذلك كما يلي :-

الأصول المتداولة :	
نقدية	xxx
استثمارات قصيرة الأجل	xxx
مدينون	xxx

الديون المشكوك في تحصيلها :

عندما تقوم الشركة ببيع سلع أو خدمات بالأجل (على الحساب) على أن تسدد قيمتها بعد فترة متفق عليها ، فإن تحصيل كل الديون دون استثناء يبقى أمرا مشكوك فيه. أي بمعنى أن هناك من المدينين من سوف لن يسدد ما هو مستحق عليه (سواء جزئيا أو كليا). وهذه الديون التي يحتمل عدم تحصيلها يطلق عليها في المحاسبة مصطلح " الديون المشكوك في تحصيلها " .

وتجدر الإشارة إلى أن مجرد الشك في عدم تحصيل الدين لا يعنى بالضرورة عدم قابلية الدين للتحصيل .

إثبات الديون المشكوك في تحصيلها بالدفاتر :

سبق أن أشرنا إلى أن هذه الديون ليست خسارة واقعة ولكنها خسارة محتملة الوقوع ، فقد تخسر الشركة كل المبلغ أو قد تخسر بعضه فقط ، وقد لا تخسر منه شيئا . ولذلك لا يجوز إقفال حسابات المدينين المشكوك في تحصيلها ، لأنه لا يزال هناك أمل في التحصيل . ولكن في نفس الوقت يجب أن تحمل السنة التي حدثت فيها عملية البيع بمقدار هذه الخسائر المحتملة وذلك انطلاقا من مبدأ الحيطة والحذر والذي يقضى بأخذ الخسائر في الحساب حتى ولو لم تحدث ولكنها محتملة الحدوث . ولذلك يفتح حساب تحت تسمية " مخصص الديون المشكوك في تحصيلها " يجعل دائما بقيمة الديون المحتمل عدم تحصيلها ، بدلا من جعل حساب المدينين دائما ، وذلك لعدم معرفتنا المسبقة بالمدينين الذين سوف لن يستطيعوا فعلا تسديد مستحقاتهم أما الحساب المدين فيمثل مصروف الديون المعدومة (الرديئة) والذي يقفل في حساب ملخص الدخل في نهاية السنة .وبهذا تتحمل كل سنة بمصروفات " خسائر" الديون المعدومة لقاء استقاداتها من إيراد المبيعات

الذي تحقق خلالها . وتجدر الإشارة إلى أن التسمية الخاصة بمصروف الديون المعدومة قد يربك المبتدئ في تعلم المحاسبة ، حيث لا يقصد به أن الديون قد أعدمتم فعلا ولكن هي مصروفات تحمل على السنة التي تم فيها البيع على الحساب لقصد مقابلة المصروفات بالإيرادات.

مثال :

نفترض أن شركة (أ) قامت بتقدير مبلغ الديون المشكوك في تحصيلها في نهاية السنة بمبلغ 3000 دينار ، وكان رصيد المدينين 100000 دينار فإن قيد التسوية الذي يعمل في نهاية السنة هو :-

3000	حـ/ مصروف الديون المعدومة
3000	حـ/ مخصص الديون المشكوك في تحصيلها تكوين مخصص للديون المشكوك فيها

بالنسبة للمصروف فيتم إقفاله وتحمله على السنة المالية بالقيد التالي :-

3000	حـ/ ملخص الدخل
3000	حـ/ مصروف الديون المعدومة إقفال المصروف في ملخص الدخل

إما بالنسبة لرصيد حساب المخصص فيظهر في قائمة المركز المالي مطروحا من إجمالي رصيد المدينين ، وذلك لبيان صافي رصيد المدينين ، أي ذلك الرصيد الذي يمثل الديون الجيدة والقابلة للتحصيل ، وذلك كما يلي :-

الأصول المتداولة	
نقدية	xx
استثمارات قصيرة الأجل	xx
مدينون	105000
مخصص ديون مشكوك في تحصيلها	3000
	102000

وتجدر الإشارة إلى أن تسجيل مصروف الديون المشكوك في تحصيلها " المعدومة" بالدفاتر لا يعنى أن هذا المبلغ من الديون قد أعدم فعلاً (1) بل أن الشركة قد احتاطت لاحتمال إعدام الدين في المستقبل .

كيفية تقدير مخصص الديون المشكوك في تحصيلها

هناك طريقتان لاحتساب أو تقدير مبلغ مخصص الديون المشكوك في تحصيلها نورد هما فيما يلي :-

أولاً : طريقة النسبة المئوية من المبيعات :-

وتبعاً لهذه الطريقة يتم احتساب مبلغ المخصص على أساس نسبة مئوية من صافى مبلغ المبيعات الآجلة . وتحدد هذه النسبة بناء على التجارب والخبرة السابقة لإدارة الشركة فيما يتعلق بتحصيل الديون .

مثال

لنفترض أن إجمالي المبيعات خلال السنة لشركة (أ) بلغت 250000 دينار ومردودات المبيعات 5000 دينار وحسب خبرة الشركة ينتظر عدم تحصيل 1% من صافى المبيعات . علماً بأن هناك رصيد سابق في حساب مخصص الديون المشكوك في تحصيلها قدره 500 دينار .

$$\text{مبلغ المخصص} = (250000 - 5000) \times 1\% = 2450 \text{ دينار}$$

- القيد المحاسبى يكون كما يلي:

حـ/ مصروف الديون المعدومة	2450
حـ/ مخصص الديون المشكوك في تحصيلها	2450
" إثبات المخصص عن مبيعات السنة "	

لاحظ أن المبلغ بالكامل (2450) تم إثباته بغض النظر عن الرصيد السابق فسي حساب المخصص (500 دينار) ، وبالتالي يظهر حساب مخصص الديون المشكوك في تحصيلها بعد القيد السابق كما يلي :-

* يفضل استخدام اصطلاح " مصروف الديون " المشكوك في تحصيلها بدلاً من اصطلاح مصروف الديون المعدومة" وذلك تجنباً لمساءلة الفهم ، ولكن جرت العادة على هذه التسمية في المجالين النظري والعملي .

منه حـ/ مخصص الديون المشكوك في تحصيلها له	
رصيد سابق	500
حـ/ مصروف الديون المعدومة	2450
	2950
رصيد منقول (يظهر في الميزانية)	2950

وبالتالي يظهر رصيد المخصص 2950 دينار مطروحا من إجمالي رصيد المدينين في قائمة المركز المالي ، بينما يقل مصروف الديون المعدومة (2450 دينار) في حساب ملخص الدخل .

ثانيا : طريقة النسبة المئوية من رصيد المدينين :-

وتبعا لهذه الطريقة يتم تقدير (احتساب) مبلغ مخصص الديون المشكوك في تحصيلها والذي يجب أن يظهر في قائمة المركز المالي مطروحا من رصيد المدينين ، أي بمعنى آخر أن مبلغ المخصص المتحصل عليه تبعا لهذه الطريقة يمثل الرصيد المرغوب لمخصص الديون المشكوك في تحصيلها . وبالتالي إذا كان هناك رصيد سابق في حساب المخصص فيجب عمل التسوية اللازمة لجعل رصيد حساب المخصص مساويا للمبلغ الذي تم احتسابه (أي المبلغ المرغوب) بناء على رصيد المدينين الظاهر بالميزانية .

وهناك أسلوبين في إتباع هذه الطريقة لاحتساب المخصص المطلوب :-

أ- على أساس نسبة محددة من إجمالي رصيد المدينين :

ووفقا لهذا الأسلوب يتم تحديد نسبة معينة تبعا للخبرة السابقة وتضرب هذه النسبة في رصيد إجمالي المدينين لينتج مبلغ المخصص المرغوب . وهذا المبلغ يقارن بالمبلغ المتواجد في حساب المخصص (رصيد سابق) ثم تجرى التسوية اللازمة لجعل رصيد حساب المخصص مساويا للمبلغ الذي تم احتسابه .

مثال :

بافتراض أن رصيد المدينين بدفاتر شركة (أ) في 31/12/2009 كان 200000 دينار ، ومن خلال الخبرة السابقة تبين أن ما نسبته 2% من رصيد المدينين يعتبر

المدينون وأوراق القبض

مشكوكاً في تحصيله ، فما هو مبلغ المخصص المطلوب " المرغوب " وما هو القيد المحاسبي اللازم في كل حالة من الحالات الآتية :

- 1- أنه ليس هناك رصيد سابق في حساب المخصص (الرصيد صفر)
 - 2- إن الرصيد السابق في المخصص هو 1500 دينار
 - 3- إن الرصيد السابق في المخصص هو 4000 دينار
 - 4- إن الرصيد السابق في المخصص هو 4500 دينار
 - 5- إن الرصيد السابق في المخصص هو رصيد مدين قدرة 500 دينار
- الحل :-

أولاً : مبلغ المخصص المطلوب هو : $200000 \times 2\% = 4000$ دينار
ثانياً : القيد المحاسبي ، يختلف باختلاف كل حالة :

- 1- حالة عدم وجود رصيد في حساب المخصص :
- في هذه الحالة يجب إثبات المبلغ المطلوب بالكامل كما تم احتسابه أي 4000 دينار ، ويكون القيد :

4000	حـ/ مصروف الديون المعدومة
4000	حـ/ مخصص الديون المشكوك في تحصيلها

وتظهر الحسابات كمايلي

منه	حـ/ مصروف الديون المعدومة	له
4000	حـ/ المخصص	يقفل في ملخص الدخل

منه	حـ/ مخصص الديون المشكوك في تحصيلها	له
4000	حـ/ مصروف الديون المعدومة	4000
4000	مرحل	4000
4000		4000
		4000 منقول (يظهر في الميزانية)

2- حالة ما إذا كان حساب المخصص به رصيد (دائن) قدرة 1500 دينار:
في هذه الحالة فإن قيمة القيد ستكون ممثلة بالفرق بين مبلغ المخصص المطلوب
والرصيد السابق للمخصص أي 2500 دينار (4000 - 1500) ، ويكون القيد كما
يلي :-

2500	حـ/ مصروف الديون المعدومة
2500	حـ/ مخصص الديون المشكوك في تحصيلها

ويظهر الحساب كما يلي:

منه	حـ/ مخصص الديون المعدومة له
2500	حـ/ المخصص
	يقفل في ملخص الدخل

منه	حـ/ مخصص الديون المشكوك في تحصيلها له
	1500 رصيد سابق
4000	حـ/ مصروف ديون معدومة 2500
4000	4000
	4000 رصيد منقول (يظهر في الميزانية)

3- حالة ما إذا كان حساب المخصص به رصيد (دائن) قدرة 4000 دينار:
ففي هذه الحالة لا يجرى قيد لتسوية الرصيد لان المبلغ المطلوب موجود كرصيد
سابق .

4- حالة ما إذا كان حساب المخصص به رصيد (دائن) قدرة 4500 دينار:
لاحظ في هذه الحالة أن الرصيد السابق أكثر مما هو مطلوب لهذه السنة ولذلك
يجب أن يعمل قيد تسوية لتخفيض رصيد المخصص حتى يكون مساويا للمبلغ المطلوب
وذلك بقيمة الفرق بين الرصيد السابق والمبلغ المطلوب أي 500 دينار (4500 -
4000) ، ويكون القيد كما يلي :-

500	حـ/ مخصص ديون مشكوك فيها
500	حـ/ ملخص الدخل

المدينون وأوراق القبض

لاحظ أن الزيادة (500 دينار) تم ترجيعها إلى الدخل ، ويظهر حساب المخصص كما يلي :

منه	حـ/ مخصص الديون المشكوك في تحصيلها	له
500	حـ/ ملخص الدخل	رصيد سابق 4500
4000	مرحل	
4500		4500
		منقول (يظهر في الميزانية) 4000

5- حالة ما إذا كان حساب المخصص به رصيد (مدين) قدرة 500 دينار :
وهذا يكون نتيجة كون الديون التي أعدمتم خلال السنة أكبر من مبلغ المخصص، ولذلك يجب أن يعمل قيد تسوية لمحو الرصيد المدين واثبات مبلغ 4000 دينار في حساب المخصص كرصيد دائن . وبما أن الرصيد المدين قدره 500 دينار فانه يتوجب أن تكون قيمة القيد 4500 دينار (4000 + 500) ، ويكون القيد كما يلي:-

4500	حـ/ مصروف الديون المعدومة
4500	حـ/ مخصص الديون المشكوك في تحصيلها

منه	حـ/ مخصص الديون المشكوك في تحصيلها	له
500	رصيد سابق	حـ/ مصروف الديون المعدومة 4500
4000	مرحل	
4500		4500
		منقول (يظهر في الميزانية) 4000

الأصول المتداولة	
قديّة	xxx
استثمارات قصيرة الأجل	xxx
مدينون 200000	
مخصص ديون مشكوك في تحصيلها 4000	
ديون قابل للتحويل	196000

ب- على أساس تحليل حسابات المدينين :

وتبعا لهذا الأسلوب يتم تحليل كل حساب من حسابات المدينين على حده ، وذلك لمعرفة الرصيد الذي لم يستحق بعد ، والرصيد الذي استحق ولكنه لم يحصل بعد ، مع بيان فترة التأخير للأرصدة التي استحققت ولم تحصل حيث توزع على فئات من الأعمار والتي تمثل مدد التأخير أنظر شكل (8-1) والذي يبين جدولا لأعمار الديون موزعة على عدة فترات زمنية.

شكل (8-1)

جدول أعمار الديون

تحليل حسابات المدينين حسب مدة التأخير

31 ديسمبر 2009

اسم المدين	إجمالي الرصيد	لم يستحق بعد	استحق ولم يحصل بعد			أكثر من 90 يوم تأخير
			30-1 يوم تأخير	60-31 يوما تأخير	90-61 يوما تأخير	
1. شركة (ب)	1280	1280				
2. شركة (ج)	3222	3222	3222			
3. محمد علي حسن	942	942		942		
4. علي محمد حسن	6340	6340	2113	2113	2114	
5. حسن علي محمد	1917	1917				
6. علي محمد محمد	68407	68407				
7. محمد حسن علي	15081	15081	7000	8081		
8. حسن محمد علي	7762	7762			3881	3881
9. خالد محمد سعد	61707	21707	20000	20000		
10. خالد سعد محمد	5404	5404				
11. محمد خالد محمد	2112	2112				
12. محمد سعد خالد	30332	15000	15332			
13. سعد محمد خالد	1234			1234		
14. سعد خالد محمد	2345				2345	
95. شركة (د)	50564	25000	25564			
96. شركة (هـ)	10227	10227				
97. شركة (و)	4567	4567			4567	
المجموع النسبة	574900 %100	402430 %70	91984 %16	40243 %7	28745 %5	11498 %2

المدينون وأوراق القبض

ولتقدير مبلغ مخصص الديون المشكوك في تحصيلها ، بالاستعانة بجدول أعمار الديون ، يتم تصنيف الديون حسب فئات الأعمار كما هو مبين في شكل (2-8) ، وتضرب مبالغ كل فئة من الأعمار في النسبة المئوية لتحديد الجزء غير القابل للتحصيل في كل فئة . وهذه النسب توضع بمعرفة الشركة بناء على الخبرة والتجارب السابقة - لاحظ أن النسبة المئوية لاحتمال عدم القابلية للتحصيل تزداد كلما زادت مدة التأخير . وبعد ذلك تجمع المبالغ المشكوك في تحصيلها والناجمة من ضرب مبالغ فئات الأعمار في نسب عدم القابلية للتحصيل وذلك للحصول على المبلغ الإجمالي للديون المشكوك في تحصيلها .

شكل (2-8)

تقدير مخصص الديون المشكوك في تحصيلها

فئات الأعمار	المبالغ	نسبة عدم القابلية للتحصيل	مبلغ الديون المشكوك في تحصيله
مبالغ لم تستحق بعد	402430	1%	4024
من 1 - 30 يوم	91984	3%	2760
من 31 - 60 يوم	40243	10%	4024
من 61 - 90 يوم	28745	20%	5749
أكثر من 90 يوم	11498	40%	5600
	574900		22157

ويقارن مبلغ الديون المشكوك في تحصيلها الناتج بالرصيد السابق (إن وجد) ومن ثم عمل قيد التسوية الذي ينتج عنه مبلغ المخصص المرغوب فيه كما أشرنا إلى ذلك في النقاش السابق - إما إذا لم يكن هناك رصيد سابق فيكون القيد كما يلي:-

22157	حـ/ مصروف الديون المعدومة
22157	حـ/ مخصص ديون المشكوك في تحصيلها

إعدام الديون "إلغاؤها من الدفاتر"

سبق أن قلنا أن مجرد تكوين مخصص الديون المشكوك في تحصيلها أو تعديله بالزيادة لا يعنى بالضرورة إعدام أو إلغاء الديون من الدفاتر ، بل هو إجراء احتياطي لاحتمال عدم قابلية الديون للتحصيل . وبالتالي جعل حساب مصروف الديون المعدومة لدينا عند تكوين المخصص أو تعديله بالزيادة هو مجرد تطبيق لمبدأ محاسبي مهم وهو مبدأ مقابلة المصروفات بالإيرادات ، حيث يقل هذا الحساب في ملخص الدخل للسنة التي تم فيها البيع . وبذلك تحمل السنة بمصروفات الديون الرديئة (غير الجيدة) لأنها استفادت بإيراد المبيعات الآجلة والتي لم تحصل حتى إعداد القوائم المالية في نهاية السنة.

وعندما يتضح للشركة أن احد المدينين سوف لن يسدد ما عليه لأي سبب كان (كالإفلاس مثلا) وأصبح رصيده غير قابل للتحصيل ، فهنا يجب عمل قيد محاسبي لإلغاء حساب ذلك المدين من الدفاتر وذلك بجعله دائنا وتخفيض رصيد مخصص الديون المشكوك في تحصيلها بجعله لدينا .

وكمثال على ذلك نفترض انه في بداية السنة التالية اتضح أن رصيد حساب شركة (ب) وقدره 1000 قد أصبح غير قابل للتحصيل وتقرر إعدامه ، فيكون القيد كما يلي:-

1000	حـ/ مخصص الديون المشكوك في تحصيلها
1000	حـ/ المدينين (شركة ب)

وهذا القيد يعمل على تخفيض رصيد المخصص ورصيد المدينين ، حيث يخفض رصيد المخصص بقيمة الدين الذي تم إعدامه ويخفض رصيد إجمالي حساب المدينين في الأستاذ العام بنفس القيمة ويلغى حساب شركة (ب) من دفتر أستاذ مساعد المدينين . ويتضح من ذلك أن السنة التي تم فيها إعدام الدين (إلغاؤه) لا تتحمل بأي خسارة أو مصروف ، حيث أن ذلك تم في السنة السابقة والتي حملت بمصروف الديون المعدومة (المشكوك في تحصيلها).

استرداد ديون سبق إعدامها :-

في بعض الأحيان قد تتمكن الشركة من استرداد جزءا من الديون التي أعدمته، وفي حالة حدوث ذلك تتبع الخطوات التالية :

أ) إعادة إثبات المديونية بفتح حساب المدين الذي قام بالسداد

ب) إثبات عملية التحصيل

مثال :

بافتراض أن شركة (ب) قامت بسداد جزء من حسابها القديم الذي سبق إلغاؤه، وذلك بان سددت مبلغ 500 دينار ، فيكون القيد كما يلي :-

أ - إعادة إثبات المديونية :

500	حـ/ المدينين (شركة ب)
500	حـ/ مخصص الديون المشكوك في تحصيلها

ب - إثبات عملية التحصيل :

500	حـ/ النقدية
500	حـ/ المدينين (شركة ب)

الطريقة المباشرة لإعدام الديون

في الشركات الصغيرة والتي لا تشكل مبيعاتها الآجلة نسبة كبيرة من مبيعاتها الإجمالية ، عادة يتم إعدام الدين في السنة التي يكتشف فيها عدم إمكانية التحصيل ، أي انه لا يجرى تكوين مخصص للديون المشكوك في تحصيلها . وهذه الطريقة لا تؤدي إلى مقابلة الإيرادات بالمصروفات المتعلقة بها ، حيث أن إيراد المبيعات تستفيد منه فترة مالية معينة ويتم إعدام الدين في فترة لاحقة مما يؤدي إلى تحملها بمصروفات لا تقابلها إيرادات .

مثال :

بافتراض أن شركة (ج) لا تقوم بتكوين مخصص للديون المشكوك في تحصيلها واتضح أن احد الحسابات من ضمن حسابات المدينين قد أصبح غير قابل للتحصيل الأمر الذي جعل الشركة تنوى إعدام هذا الدين ، علماً بأن رصيد الحساب المراد إعدامه يبلغ 500 دينار ، فيكون القيد حسب الطريقة المباشرة كما يلي :-

500	حـ/ مصروف الديون المعدومة
500	حـ/ المدينين (اسم المدين)

ينتج عن هذا القيد تخفيض رصيد إجمالي حساب المدينين بالأستاذ العام بقيمة 500 دينار ، كما يؤدي إلى إقفال حساب المدين المعنى ضمن دفتر أستاذ مساعد المدينين. أما حساب مصروف الديون المعدومة فيتم إقفاله في ملخص الدخل وبالتالي تتحمل به السنة التي اعدم الدين خلالها .
وهذه الطريقة لا ينصح بإتباعها لأنها تخالف مبدأ مقابلة المصروفات بالإيرادات وكذلك مبدأ الحيطة والحذر .

أوراق القبض

رأينا أنه عند البيع بالأجل ، يقوم البائع ببيع سلعة أو خدمة إلى المشتري على أن لا يدفع هذا الأخير ما عليه من دين تجاه البائع إلا بعد مضي مدة متفق عليها . فإذا كانت المدة المتفق عليها قصيرة نسبياً ، كأن تكون أسبوعاً أو أسبوعين مثلاً ، فإنه في الغالب لا يحصل البائع من المشتري على أي إقرار كتابي يؤيد الدين ، بل يفتح له حساباً شخصياً ضمن دفتر أستاذ مساعد المدينين ، ويظهر هذا الحساب المبلغ المطلوب من المدين كما سبق أن بينا . ولكن إذا كانت المدة المتفق عليها طويلة ، أي أن تاريخ الدفع يكون بعد شهر أو أكثر ، فقد جرت العادة على أن يطلب البائع من المشتري إقراراً كتابي يذكر فيه مبلغ الدين وميعاد سداذه.

وهذا الإقرار الكتابي يعتبر ورقة تجارية والتي قد تكون سنداً اذنياً أو كمبيالة ، وفيما يلي تعريف لهذين المصطلحين.

المدينون وأوراق القبض

السند الاذني : هو تعهد كتابي يصدره المدين (المشتري) يتعهد فيه بدفع مبلغ من المال إلى شخص معين في تاريخ محدد والشكل (8-3) يمثل نمودجا لسند إذني

الكمبيالة : هي أمر كتابي غير معلق على شرط يصدره الدائن (البائع) ويسمى الساحب إلى المدين (المشتري) ويسمى المسحوب عليه ، يأمره فيه بدفع مبلغ من المال في تاريخ محدد لنفس الساحب أو لأمر شخص ثالث (يسمى المستفيد) ، والشكل (8-4) يمثل نمودجا لكمبيالة.

شكل (8-3)

نمودج سند اذني (تعهد بالدفع)

بنغازي في / / 2009	الدمغة
بعد مرور شهر من تاريخه	
أتعهد بأن أدفع لأمر السيد :
مبلغا وقدره :
والقيمة وصلتنا بضاعة :
توقيع المدين	
المبلغ بالأرقام	دينار

شكل (8-4)

نمودج كمبيالة

بنغازي في / / 2009	الدمغة
إلى : (المسحوب عليه)	
أدفعو لأمر :
مبلغا وقدره : فقط
في تاريخ / / 2009	
(توقيع الساحب)	مقبول الدفع
.....	(توقيع المسحوب عليه)
.....

وفى حالة الكمبيالة لا يكون المدين مسئولاً عن تنفيذ الأمر الصادر إليه من الدائن إلا إذا اعترف به واقره كتابة وهذا الاعتراف الكتابي من جانب المدين (المسحوب عليه) يسمى بالقبول ، ويتم هذا القبول بأن يقوم المسحوب عليه بالتوقيع على الكمبيالة. ومثل ما تحصل الشركة من مدينها على سندات اذنية أو تسحب عليهم كمبيالات، فقد تحرر الشركة سندات اذنية إلى دائنيها وتقبل ما يسحبون عليها من كمبيالات . وبعبارة أخرى قد تحصل الشركة على أوراق تجارية (سندات اذنية أو كمبيالات) تقبض بموجبها من مدينها مبالغ مالية في مواعيد محددة ، وقد تكون ملازمة بموجب أوراق تجارية أن تدفع لدائنيها مبالغ مالية في مواعيد محددة . فالكمبيالة أو السند الاذنى هي أوراق قبض بالنسبة لحاملها (الدائن) وهى أوراق دفع بالنسبة للشخص أو الجهة المتعدهدة بدفعها (المدين)

إثبات أوراق القبض بالدفاتر :

في كثير من الأحيان قد يتأخر مدين عن سداد المستحق عليه ، وهنا قد يطالبه الدائن بتحويل حسابه الشخصي إلى ورقة قبض ، وفى هذه الحالة عادة ما يمنح المدين مهلة لسداد الدين في تاريخ لاحق.

وتعتبر عملية تحويل الحساب الشخصي للمدين إلى ورقة قبض في صالح الدائن حيث أن ورقة القبض تعتبر أكثر حجة لإثبات الدين على المسحوب عليه ، هذا من جهة ، ومن جهة أخرى انه في حالة حاجة الدائن إلى نقدية فهو يستطيع أن يقوم بخصمها في احد المصارف واستلام نقدية حاضرة (سنناقش عملية خصم أوراق القبض فيما بعد). كما أن أوراق القبض قد تسحبها الشركات التي تقوم ببيع السلع المعمرة ، حيث يقوم العميل بدفع جزء من الثمن مقدماً والباقي يدفع على أقساط في شكل كمبيالات ، بحيث تستحق كل كمبيالة في تاريخ محدد ومتفق عليه ، وعادة تكون في نهاية كل شهر إلى أن تسدد القيمة بالكامل .

وعندما يتم تحويل حساب شخص مدين إلى ورقة قبض فان هذه العملية يتم إثباتها بالدفاتر وذلك بجعل حساب أوراق القبض مديناً وحساب المدينين دائناً ويقفل حساب المدين الظاهر بدفتر أستاذ مساعد المدينين . ويجب ملاحظة انه ليس من الضروري الاحتفاظ بدفتر أستاذ مساعد لأوراق القبض ، لان ورقة القبض نفسها تحتوى على بيانات تفصيلية عن المدين المسحوبة عليه.

المدينون وأوراق القبض

ولتوضيح ذلك نفترض أن شركة (ب) تأخرت عن سداد حسابها لصالح شركة (أ) والبالغ رصيده 1000 دينار ، وقد تم الاتفاق على أن تسحب شركة (أ) ورقة قبض بقيمة الرصيد تستحق الدفع بعد 20 يوماً وبفائدة قدرها 9% .
فالقيد المحاسبي يوم الاتفاق يكون كما يلي :

1000	حـ/ أوراق القبض
1000	حـ/ المدينين (شركة ب)
	سحب ورقة قبض على شركة (ب) تستحق بعد 20 يوم وبفائدة 9%

كما قد يتم إثبات ورقة القبض عند البيع الأجل مباشرة ، حيث يكون القيد كما يلي :

1000	حـ/ أوراق القبض
1000	حـ/ المبيعات
	(بيع بضاعة على الحساب لشركة (ب) وتحرير ورقة قبض)

غير انه من المستحسن حتى عند البيع الأجل وسحب ورقة القبض مباشرة أن يتم إثبات العملية في الحساب الشخصي للمدين ثم يتم تحويل الحساب الشخصي إلى ورقة قبض وذلك كما يلي :-

1000	حـ/ المدينين (شركة ب)
1000	حـ/ المبيعات
	(بيع بضاعة على الحساب)
1000	حـ/ أوراق القبض
1000	حـ/ المدينين (شركة ب)
	(تحويل الحساب الشخصي لشركة (ب) إلى ورقة قبض)

والهدف من إجراء قيدين هو مساعدة إدارة الشركة (أ) في اتخاذ قراراتها المناسبة فيما يتعلق بعمليات التحصيل وتحديد فترات الائتمان للمدينين .

أوجه الانتفاع بورقة القبض

ينتفع حامل الورقة بها في أوجه مختلفة أهمها ما يلي :

- 1- إما أن يبقيا لديه كأداة لإثبات حقه لدى المدين ، ويقدمها له في تاريخ الاستحقاق ليقبض قيمتها زائدا الفائدة أن وجدت.
 - 2- إما أن يقوم بتظهير الورقة لأحد دائنيه سداد لما عليه.
 - 3- وإما أن يقوم بقطعها (خصمها) لدى احد المصارف للحصول على نقدية حاضرة .
- وسنتناول كل وجه من أوجه الانتفاع بورقة القبض بشئ من التفصيل فيما يلي:

أولا : قبض الورقة في تاريخ الاستحقاق :

إذا احتفظ الساحب بورقة القبض لديه حتى تساريخ استحقاقها ، ففي هذه الحالة سيتحصل على المبلغ الأصلي للورقة زائدا مبلغ الفائدة .

وقبل بيان المعالجة المحاسبية لتحصيل الورقة ، رأينا أن نشرح النقاط التالية:

أ - احتساب الفائدة :

عادة ما يحدد معدل الفائدة على أساس سنوي يغض النظر عن فترة الائتمان ، كأن يقال أن معدل الفائدة 9% سنويا حتى بالنسبة للفترات التي تقل عن السنة . ويمكن احتساب مبلغ الفائدة بالمعادلة التالية :

$$\text{الفائدة} = \text{المبلغ الأصلي} \times \text{معدل الفائدة} \times \text{فترة الاستحقاق}$$

فإذا كانت الفترة محددة بالأيام فقد جرت العادة في المعاملات التجارية باعتبار السنة تحتوى على 360 يوما ، ففي حالة كون الفترة 20 يوما حسبت الفترة على أساس أنها $\frac{20}{360}$ من السنة .

فمثلا ، إذا كانت قيمة الورقة 1000 دينار ومعدل الفائدة 9% سنويا ولفترة 20 يوما ، فإن مبلغ الفائدة يمكن احتسابه كما يلي :

$$\text{مبلغ الفائدة } 1000 \times 9\% \times \frac{20}{360} = 5 \text{ دینارات}$$

وعندما تكون الفترة بالشهور بدل الأيام ، فيجب اعتبار كل شهر على انه يمثل $\frac{1}{12}$ من السنة .

فمثلا ، إذا كانت الورقة المشار إليها أعلاه تستحق بعد شهرين ، فإن مبلغ الفائدة يمكن احتسابه كما يلي :

$$\text{مبلغ الفائدة } 1000 \times 9\% \times \frac{2}{12} = 15 \text{ دينار}$$

ب- تحديد تاريخ الاستحقاق :

إن الفترة التي تمتد من تاريخ إصدار الورقة إلى تاريخ استحقاقها ، تسمى فترة الاستحقاق ، وقد تحدد هذه الفترة أما بالأيام أو بالشهور .

فإذا كانت الفترة بالأيام ، فإن تاريخ الاستحقاق يمكن تحديده بإتباع الخطوات التالية :

- 1- أ طرح تاريخ إصدار الورقة من عدد أيام الشهر الذي أصدرت فيه .
- 2- أضف أيام الشهور الكاملة التي تلي شهر الإصدار ، مع عدم تجاوز فترة الاستحقاق المحددة.
- 3- ا طرح مجموع الأيام المحسوبة في (1) و(2) أعلاه من فترة الاستحقاق ، وتكون النتيجة هي تاريخ الاستحقاق .

مثال :

يمكن تحديد تاريخ الاستحقاق لورقة فترة استحقاقها 90 يوما وصادرة بتاريخ 4 ابريل كما يلي :

90	فترة استحقاق الورقة
30	أيام شهر إبريل كاملة
4	يطرح : تاريخ الورقة
26	الأيام المتبقية في أبريل
	يضاف :
31	أيام شهر مايو كاملة
30	أيام شهر يونيو كاملة
87	الإجمالي (يطرح)
3 يوليو	الأيام المتبقية (تاريخ الاستحقاق)

في بعض الأحيان يكون تاريخ إصدار الورقة وتاريخ استحقاقها محددين على الورقة ، وبالتالي نحتاج إلى تحديد فترة الاستحقاق حتى يمكننا استخدامها في احتساب مبلغ الفائدة ، وذلك كمايلي :

- 1- أ طرح تاريخ إصدار الورقة من عدد أيام الشهر الذي أصدرت فيه للحصول على عدد الأيام المتبقية .
- 2- أضف أيام الشهور الكاملة والتي تلي شهر الإصدار وقبل شهر الاستحقاق
- 3- أضف تاريخ استحقاق الورقة (الأيام) وتكون النتيجة عدد أيام الورقة (فترة الاستحقاق)

مثال

يمكن احتساب فترة الاستحقاق لورقة صدرت بتاريخ 16 مارس وتستحق في تاريخ 14 يونيو كما يلي :

15	أيام متبقية في شهر مارس (16-31)
	أضف :
30	أيام شهر إبريل بالكامل
31	أيام شهر مايو بالكامل
14	أيام في شهر يونيو (تاريخ الاستحقاق)
75	الإجمالي (يضاف)
90	فترة الاستحقاق
يوما	

أما إذا كانت فترة الاستحقاق محددة بعدد من الأشهر ، فإن تاريخ الاستحقاق يمكن تحديده باحتساب عدد الأشهر ابتداء من الشهر التالي لشهر الإصدار . فمثلا إذا كانت فترة الاستحقاق 3 أشهر وتاريخ الإصدار هو 5 يونيو ، فإن تاريخ الاستحقاق هو 5 سبتمبر ، وذلك بأن نبدأ العد من شهر يوليو ثم أغسطس ثم سبتمبر ، وبعد ذلك نعين اليوم في شهر الاستحقاق والذي يتطابق مع تاريخ اليوم الذي أصدرت فيه الورقة (اليوم الخامس هنا) . أما في تلك الحالات التي يكون فيها يوم الإصدار لا يوجد ما يطابقه في شهر الاستحقاق، فيجب أن يكون تاريخ يوم الاستحقاق هو آخر يوم في شهر الاستحقاق . فمثلا إذا كان تاريخ الإصدار للورقة هو 31 يوليو وتستحق بعد شهرين فإن تاريخ الاستحقاق سيكون (30) سبتمبر ، وليس (1) أكتوبر .

والآن نعود للمعالجة المحاسبية لتحصيل ورقة القبض في تاريخ الاستحقاق من شركة (ب) ، حيث يتم إثبات تحصيل الورقة والفائدة ، وذلك تبعا للحالتين التاليتين:-

- 1- قبض قيمة الورقة والفائدة من المدين مباشرة :

المدينون وأوراق القبض

يكون القيد في هذه الحالة كما يلي :

1005	حـ/ النقدية	
	إلى مذكورين	
1000	حـ/ أوراق قبض	
5	حـ/ إيراد فوائد	
	(تحصيل الورقة وفوائدها)	

2- قبض قيمة الورقة والفائدة عن طريق المصرف :

يحدث أحيانا أن ترسل الشركة أوراق القبض إلى مصرفها لغرض تحصيلها ، فإذا قبض المصرف قيمة أي ورقة يقوم حساب جارى الشركة لديه بها بعد استئزال عمولة التحصيل . ويقوم المصرف بإخطار الشركة وعند ذلك تثبت عملية التحصيل في الدفاتر وتكون المعالجة المحاسبية كما يلي :

أ- عند إرسال ورقة القبض إلى المصرف ، يكون القيد :

1000	حـ/ أوراق قبض برسم التحصيل	
1000	حـ/ أوراق القبض	

ب- عند إخطار الشركة بتحصيل قيمة الورقة والفوائد مع خصم عمولة تحصيل يكون القيد كما يلي : (بافتراض أن عمولة التحصيل 2 دينار)

1003	حـ/ المصرف	
2	حـ/ عمولة تحصيل	
	إلى مذكورين	
1000	حـ/ أوراق قبض برسم التحصيل	
5	حـ/ إيراد فوائد	

ثانيا : تظهير الورقة :

في بعض الأحيان تقوم الشركة باستخدام ورقة قبض مسحوبة على احد مدينها في سداد مشترياتها أو تحويلها إلى احد دائنيها سدادا لرصيد حسابها لديه. وفيما يلي نستعرض المعالجة المحاسبية لهاتين الحالتين :

- أ (تظهير ورقة القبض لسداد مشتريات
1- على افتراض أن تكلفة المشتريات مساوية لقيمة ورقة القبض وفوائدها أي
(1005 دينار) وفي هذه الحالة يكون القيد كما يلي :

1005	حـ/ المشتريات	
	إلى مذكورين	
1000	حـ/ أوراق قبض	
5	حـ/ إيراد فوائد	
	(يظهر ورقة القبض المسحوبة على شركة (ب) إلى شركة (ج) سدادا لمشترياتنا منها)	

- 2- على افتراض أن تكلفة المشتريات كانت أكبر من قيمة الورقة وفوائدها ، حيث كانت
1025 دينار ، وقد دفعت الشركة الفرق نقدا ، وفي هذه الحالة يكون القيد كما يلي :

1025	حـ/ المشتريات	
	إلى مذكورين	
1000	حـ/ أوراق قبض	
5	حـ/ إيراد فوائد	
20	حـ/ النقدية	
	(تظهر ورقة القبض المسحوب على شركة (ب) إلى شركة (ج) سدادا لمشترياتنا منها مع دفع الفرق نقدا)	

- 3- على افتراض أن تكلفة المشتريات كانت أقل من قيمة الورقة وفوائدها ، حيث كانت
990 دينار ، وقد استلم الفرق نقدا ، وفي هذه الحالة يكون القيد كما يلي :

990	من مذكورين	
	حـ/ المشتريات	
15	حـ/ النقدية	
	إلى مذكورين	
1000	حـ/ أوراق القبض	
5	حـ/ إيراد فوائد	

(ب) تظهير الورقة لأحد الدائنين :

قد تقوم الشركة بسداد رصيد حساب احد دائنيها عن طريق تظهير ورقة القبض ، وفي هذه الحالة يكون القيد كما يلي :

1005	حـ/ الدائنون (شركة	
	إلى مذكورين	
1000	حـ/ أوراق قبض	
5	حـ/ إيراد فوائد	

لاحظ أنه أفترض في هذا القيد أن رصيد الدائن كان مساويا لقيمة الورقة وفوائدها أما في حالة الاختلاف فيكون هناك دفع نقدية أو استلام نقدية (حسب الحالة) كما سبق شرحه في حالة المشتريات .

ثالثا : خصم (قطع) ورقة القبض لدى المصرف

بما أن ورقة القبض تستحق بعد فترة محددة متفق عليها ، فإن الساحب لا يستطيع إلزام المسحوب عليه بدفع قيمتها قبل تاريخ استحقاقها، وبدلا من الانتظار حتى تاريخ الاستحقاق قد يقوم الساحب بتقديمها للمصرف والحصول في مقابلها على نقدية وهذا ما يعرف بخصم (قطع) الورقة لدى المصرف . ونتيجة لخصم الورقة يستلم الساحب مبلغا يقل عن قيمة الورقة في تاريخ الاستحقاق وذلك بمقدار مصاريف الخصم التي يحصل عليها المصرف في مقابل احتفاظه بالورقة حتى تاريخ الاستحقاق ، ثم يقوم المصرف بتحصيل كامل قيمة الورقة من المسحوب عليه في تاريخ الاستحقاق.

والمعادلات التالية تستخدم عند خصم الورقة :

$$* \text{ قيمة الورقة في تاريخ الاستحقاق} = \text{القيمة الاسمية للورقة} + \text{الفوائد}$$

$$* \text{ قيمة الخصم} = \text{قيمة الورقة في تاريخ الاستحقاق} \times \text{سعر الخصم} \times \text{فترة الخصم}$$

(فترة الخصم هي تلك الفترة من تاريخ خصم الورقة إلى تاريخ استحقاقها)

$$* \text{ قيمة المبلغ المستلم من قبل الساحب} = \text{قيمة الورقة في تاريخ الاستحقاق} - \text{قيمة الخصم}$$

مثال :

نفترض ان لدى شركة (أ) ورقة قبض قيمتها 1800 دينار وبفائدة 6% تستحق بعد 90 يوما ابتداء من 8 نوفمبر ، قامت الشركة بخصمها لدى المصرف بتاريخ 3 ديسمبر بسعر خصم قدره 5%.

الحل :

* قيمة الورقة عند الاستحقاق :

$$\begin{aligned} \text{القيمة الاسمية للورقة} &= 1800 \text{ دينار} \\ \text{مبلغ الفائدة} &= 1800 \times 6\% = \frac{90}{360} \times 1800 = 27 \\ \therefore \text{قيمة الورقة عند الاستحقاق} &= 1800 + 27 = 1827 \text{ دينار} \end{aligned}$$

* قيمة الخصم " مصروفات الخصم "

فترة الخصم هي الفترة ما بين تاريخ الخصم وبين تاريخ الاستحقاق ويمكن احتسابها كما يلي :

تاريخ الاستحقاق يحسب كما يلي :

90 يوم	فترة استحقاق الورقة
30	أيام شهر نوفمبر كاملة
8	يطرح تاريخ الورقة
22	الأيام المتبقية في نوفمبر
	يضاف :
31	أيام شهر ديسمبر كاملة
31	أيام شهر يناير

الإجمالي (يطرح) 84

الأيام المتبقية (تاريخ الاستحقاق) 6 فبراير

فترة الخصم يتم احتسابها كما يلي (من 3 ديسمبر إلى 6 فبراير)

28 يوم	الأيام المتبقية في ديسمبر
31 يوم	أيام شهر يناير بالكامل
6 يوم	تاريخ الاستحقاق في فبراير

المدينون وأوراق القبض

فترة الخصم هي 65 يوم
قيمة الخصم = قيمة الورقة في تاريخ الاستحقاق × سعر الخصم × فترة الخصم

$$16.500 = \frac{65}{360} \times 5\% \times 1827$$

- قيمة المبلغ المستلم من قبل الشركة عند الخصم (في تاريخ الخصم)

= قيمة الورقة عند الاستحقاق - قيمة الخصم

$$= 1827 - 16.500 = 1810.500 \text{ دينار}$$

ويمكن الوصول إلى نفس النتيجة بإتباع الآتي

القيمة الاسمية للورقة 1800.000 دينار

" 27.000

1827.000 دينار

مبلغ الفائدة على الورقة (90 يوم بفائدة 6%)

قيمة الورقة عند الاستحقاق

فترة الخصم 65 يوم

$$\text{قيمة الخصم} = (1827 \times 5\% \times \frac{65}{360}) - (16.500)$$

1810.500 دينار

قيمة المبلغ المستلم

والقيد المحاسبي لعملية خصم الورقة لدى المصرف يكون كالآتي :

حـ/ النقدية	1810.500
حـ/ إيراد فوائد	10.500
حـ/ أوراق قبض	1800

(لاحظ أن إيراد الفوائد هو الفرق بين المبلغ المستلم والقيمة الاسمية للورقة أي

بمعنى آخر الفرق بين قيمة الفوائد بالكامل مطروحا منها قيمة الخصم).

رفض دفع ورقة القبض

قد يحدث أحيانا أن لا يقوم المسحوب عليه بدفع قيمة الورقة في تاريخ الاستحقاق، وفي هذه الحالة تعتبر الورقة " مرفوضة" ويلجأ حامل الورقة (الساحب أو الذي ظهرت له) إلى المحكمة لإجراء احتجاج (بروتستو) والاحتجاج هو أن يقوم موظف مختص بالمحكمة بناء على طلب حامل الورقة بالاتصال بالمدين (المسحوب عليه) ويثبت في محضر خاص حضوراً أو غياب المدين والأسباب التي تبرر الامتناع عن الدفع. ويقوم

الموظف بإجراء الاحتجاج نظير رسوم معينة يدفعها حامل الورقة ويحملها على المسحوب عليه فيما بعد بإضافتها إلى قيمة الورقة.
ويكون القيد المحاسبي لإثبات عملية الرفض كما يلي ، على افتراض أن مصاريف الاحتجاج كانت 10 دينارات وأن قيمة الورقة كانت 1000 دينار ، وذلك في تاريخ الاستحقاق:

1010	حـ/ المدينون (شركة ...)
	إلى مذكورين
1000	حـ/ أوراق قبض
10	حـ/ النقدية
	(تحصيل شركة - بقيمة الورقة ومصاريف الاحتجاج)

لاحظ أن الحساب الشخصي للمدين قد جعل مدينا بقيمة الورقة مضافا إليها قيمة مصاريف الاحتجاج التي دفعها حامل الورقة .
وهناك ثلاث احتمالات وهي :

1- قيام المدين بسداد المبلغ المستحق عليه ، وربما أيضا فوائد تأخير ، ويكون القيد كما يلي :

1020	حـ/ النقدية
	إلى مذكورين
1010	حـ/ أوراق قبض
10	حـ/ فوائد تأخير
	(تحصيل المستحق على شركة - زائدا فوائد تأخير قدرها 10 دينار)

2- قبول المدين ورقة قبض جديدة بقيمة رصيد حساب زائدا فوائد تأخير ويكون القيد كما يلي :

1020	حـ/ أوراق القبض
	إلى مذكورين
1010	حـ/ المدينون (شركة ...)
10	حـ/ فوائد تأخير
	(سحب ورقة قبض على شركة)

3- قد يثبت أخيرا أن الدين أصبح معدوما ولا سبيل لتحصيله ، وفي هذه الحالة لا تسجل فوائد التأخير ، ويكون القيد كما يلي :

1010	حـ/ مخصص ديون مشكوك في تحصيلها
1010	حـ/ المدينون (شركة ...)
	(إلغاء الدين المستحق على شركة ...)

أسئلة وتدريبات

1.8 أكمل الجمل الآتية :

- أ- حسابات المدينين وأوراق القبض تمثل حقوق الشركة
- ب- هناك نوعان من حسابات المدينين النوع الأول هو
والنوع الثاني هو
- ج- الديون التي يحتمل عدم قابليتها للتحصيل يطلق عليها
- د - إن مجرد الشك في عدم تحصيل الدين لا يعنى بالضرورة
- هـ- عند تكوين مخصص الديون المشكوك في تحصيلها فإن القيد المحاسبي هو :

من حـ /	xx	
إلى حـ /	xx	

و- عند إعدام الدين فإن القيد المحاسبي هو

من حـ	xx	
إلى حـ /	xx	

ز- عند إجراء قيد تسوية لحساب المخصص وبافتراض أن رصيد المخصص أكبر من المبلغ المطلوب فإن القيد المحاسبي هو :-

من حـ /	xx	
إلى حـ /	xx	

2.8 هناك طريقتان لاحتساب مبلغ الديون المشكوك في تحصيلها ، أذكرها مع ذكر الفرق من الناحية المحاسبية

3.8 ما الفكرة من وراء تكوين مخصص للديون المشكوك في تحصيلها ؟

4.8 تكلم عن الطريقة المباشرة لإعدام الديون - ما هو رأيك تجاهها؟

5.8 عرف كل من :

- أ (السند الاذني ب) الكمبيالة
ج- تظهير الورقة د) خصم الورقة

6.8) ما هي أوجه الانتفاع بورقة القبض

7.8) عرف ما يلي

أ- تاريخ الإصدار ب- تاريخ الاستحقاق

ج- فترة الاستحقاق د - قيمة الاستحقاق

8.8) ما هي القيود المحاسبية اللازمة في كل حالة من الحالات الآتية :

أ) إصدار ورقة قبض عند البيع بالأجل

ب) إصدار ورقة قبض عوضا عن حساب شخصي للمدين

ج) تحصيل ورقة القبض في تاريخ الاستحقاق.

د) تحصيل ورقة قبض عن طريق المصرف (هناك قيدين).

هـ) رفض الورقة من قبل المسحوب عليه.

و) خصم الورقة لدى المصرف.

9.8) فيما يلي الحسابات التالية والظاهرة في 1996/12/31:

ح/ مخصص الديون المشكوك فيها		ح/ المدينون	
رصيد	400	رصيد	12000
ح/ مردودات المبيعات		ح/ المبيعات	
رصيد	10000	رصيد	260000

ما هو قيد التسوية اللازم في كل من الحالتين التاليتين :-

1) إن الديون غير القابلة للتحصيل تقدر بنسبة 1% من صافي المبيعات

2) إن الديون غير القابلة للتحصيل تقدر بنسبة 3% من المدينين.

10.8) إذا كان رصيد إجمالي المدينين في 2009/12/31 هو 180000 دينار

وتم تقدير الديون المشكوك في تحصيلها بنسبة 1.5% من المدينين فما هو

قيد التسوية اللازم في كل من الحالات الآتية :

1) إن رصيد المخصص قبل التسوية كان 2700 دينار

المدينون وأوراق القبض

- (2) إن رصيد المخصص قبل التسوية كان 700 دينار
 (3) إن رصيد المخصص قبل التسوية كان 300 دينار (رصيد مدين)
 (4) إن رصيد المخصص قبل التسوية كان صفراً.

11.8) باستخدام فئات أعمار حسابات المدينين أدناه ، وباقتراض أن رصيد المخصص هو 1880 دينار ، فما هو قيد التسوية اللازم المتعلق بالديون المشكوك في تحصيلها ؟

فئات الأعمار	المبالغ	نسبة عدم القابلية للتحصيل
من 1- 30 يوم	24000 د.	1%
من 31 - 60 يوم	18000 د.	3%
من 61 - 90 يوم	10000 د.	25%
من 91 يوم فأكثر	6000 د.	60%

12.8) ظهرت الحسابات التالية في دفاتر شركة (أ) في 2 يناير 1996

ح/ المدينون	ح/ شركة (ب)
رصيد 21000	رصيد 1400
ح/ مخصص ديون مشكوك فيها	ح/ شركة (ج)
رصيد 2600	رصيد 1200

المطلوب :

- (1) إجراء القيود اللازمة لإثبات ما يلي :
 أ- في 5 مارس : تقرر عدم تحصيل رصيد حساب شركة (ب)
 ب- في 14 أبريل : تقرر إعدام رصيد حساب شركة (ج)
 (2) بيان اثر العمليات السابقة على الحسابات المذكورة

3) إذا حدث وان قامت شركة (جـ) بدفع رصيد حسابها الذي سبق إعدامه ، فما هي القيود اللازمة لإثبات ذلك ؟

13.8) إليك صورة السند الاذني التالي :

التاريخ : أول يوليو 2009
أتعهد أنا محمد على حسن بدفع مبلغ وقدره 800 دينار إلى شركة (أ) بعد 60 يوما من تاريخه وبفائدة 6%
محمد على حسن

المطلوب : تحديد

أ) من هو المدين ؟ ب) من هو المستفيد ؟
ج) ما هو تاريخ الإصدار ؟ د) ما هو تاريخ الاستحقاق
هـ) ما هي قيمة الفائدة ؟ و) ما هي قيمة الاستحقاق
14.8) ورقة قبض تم تحريرها في أول أغسطس وفترة استحقاقها 106 يوما ، تم خصمها لدى احد المصارف في 15 أكتوبر .
أ- ما هو تاريخ استحقاق الورقة
ب- ما هي فترة الخصم

15.8) في التدريب السابق (8-14) ، إذا كانت القيمة الاسمية للورقة 2000 دينار وبفائدة 5% وكان سعر الخصم لدى المصرف 6% فاجب عما يأتي :
أ- ما هي قيمة الفائدة
ب- ما هي قيمة الورقة في تاريخ الاستحقاق ؟
ج- ما هي قيمة الخصم ؟
د - ما هو المبلغ المستلم من المصرف ؟
هـ- ما هو القيد المحاسبي الخاص بخصم الورقة ؟

16.8) ورقة قبض قيمتها 4000 دينار لمدة 90 يوما وبفائدة 6% أصدرت في أول يونيو وتم خصمها بمعدل 6% في أول يوليو .
المطلوب :

1- صافي متحصلات الورقة (المبلغ المستلم من المصرف)

المدينون وأوراق القبض

2- القيد المحاسبي لإثبات إصدار الورقة وخصمها

17.8) المطلوب تسجيل العمليات التالية بدفاتر شركة (أ) :

أول مايو : استلام ورقة قبض بمبلغ 6000 دينار لمدة 90 يوما وبفائدة 6%
سداداً لرصيد حساب شركة (ب)

30 يوليو : خصم الورقة لدى المصرف بمعدل خصم 7%

18.8) في التدريب السابق (8-17) وبافتراض أن شركة (ب) رفضت سداد الورقة وقام المصرف بدفع 5 دينارات كمصروفات احتجاج ، فما هو القيد اللازم لإثبات ذلك بدفاتر شركة (أ)

19.8) المطلوب تسجيل العمليات التالية في دفاتر شركة (أ)

في 5 سبتمبر : استلام ورقة قبض قيمتها 8000 دينار لمدة 90 يوما وبفائدة 6% سداداً لحساب شركة (هـ) ، وخصمها مباشرة لدى المصرف بمعدل خصم قدره 6%

في 7 ديسمبر : رفضت شركة (هـ) سداد الورقة وتم تحميل 2 دينار كمصروفات احتجاج على الشركة .

في 31 ديسمبر : سددت شركة (هـ) التزاماتها بما في ذلك مصروفات الاحتجاج.

20.8) إليك المعلومات التالية والتي تتعلق بأوراق القبض المستلمة من مديني شركة (أ) خلال السنة :

تاريخ الإصدار	القيمة الاسمية	معدل الفائدة	فترة الاستحقاق
22 مارس	200 د.	4%	90 يوما
5 أبريل	300 د.	3%	شهران
8 يونيو	150 د.	4.5%	3 شهور
28 سبتمبر	400 د.	5%	120 يوما
17 نوفمبر	250 د.	4%	60 يوما

المطلوب :

1- تاريخ الاستحقاق لكل ورقة

2- قيمة الاستحقاق لكل ورقة .

21.8) أخذت الأرصدة التالية من ميزان المراجعة لشدة ركة (أ) وذلك في 2009/12/31م :

اسم الحساب	مدين	دائن
المدينون	90000 د.	-
مخصص الديون المشكوك فيها	400 د.	-
المبيعات	-	150000 د.
مردودات ومسموحات المبيعات	23000 د.	-
خصم المبيعات "المسموح به"	4700 د.	-

المطلوب : ما هي قيود التسوية اللازمة لإثبات ما يلي :

- أ) أن الشركة قدرت الديون المشكوك فيها بنسبة 1% من صافي المبيعات
 ب) أن الشركة قدرت الديون المشكوك فيها بنسبة 2.5% من المدينين
 ج) أن أحد المدينين اعتبر مفلساً وتأكد من عدم تحصيل رصيد حسابه البالغ 500 دينار.

22.8) حدثت العمليات التالية خلال شهر مارس بشركة (أ):

- 3مارس : بيع بضاعة إلى محلات رجب على الحساب بمبلغ 3000 دينار.
 8 مارس : بيع بضاعة إلى محلات سالم على الحساب بمبلغ 1413 دينار.
 11مارس : بيع بضاعة إلى محلات أنيس على الحساب بمبلغ 725 دينار.
 14مارس : قامت محلات سالم بترجيع بضاعة قيمتها 160 دينار.
 17مارس : استلام صك من محلات سالم قيمته 800 دينار.
 21مارس : استلام صك من محلات أنيس قيمته 725 دينار.
 25مارس : بيع بضاعة إلى محلات رجب على الحساب بمبلغ 629 دينار.
 30 مارس : قامت محلات رجب بترجيع بضاعة قيمتها 138 دينار.

المدينون وأوراق القبض

المطلوب :

- 1- قيود اليومية اللازمة لإثبات العمليات السابقة (تجاهل شرح القيود)
 - 2- بيان حسابات أستاذ مساعد المدينين وأستاذ عام المدينين .
- 23.8) ظهرت الأرصدة التالية ضد من ميزان المراجعة لشركة (أ) في 2009/12/31:

اسم الحساب	مدين	دائن
المدينون	240000 د.	-
مخصص الديون المشكوك فيها	-	1820 د.
المبيعات (30% منها نقداً)	-	650000 د.
مردودات ومسموحات المبيعات	15000 د.	

المطلوب :

- أ- احتساب الديون المشكوك في تحصيلها في كل حالة مما يأتي :
 - 1 - إن الديون المشكوك في تحصيلها تمثل 1% من إجمالي المبيعات
 - 2 - إن الديون المشكوك في تحصيلها تمثل 1.5% من إجمالي المبيعات الآجلة
 - 3 - " " " " " " 1.75% من صافي المبيعات
 - 4 - " " " " " " 3% من المدينين
- ب- عمل قيود التسوية اللازمة في كل حالة من الحالات السابقة

24.8) إليك بعض العمليات التي حدثت خلال شهر مارس بشركة (أ):

- مبيعات : نقدية 300000 دينار
- آجلة 36000 دينار
- مردودات مبيعات : نقدية 3600 دينار
- آجلة 2100 دينار
- تسديدات من المدينين 10000 دينار
- اعتبر رصيد احد المدينين معدوما والذي يبلغ 300 دينار مع العلم أن رصيد مخصص الديون المشكوك فيها هو 600 دينار

- تقرر أن تكون الديون المشكوك فيها بنسبة 1% من صافي المبيعات الآجلة في شهر مارس.
المطلوب : إجراء قيود اليومية اللازمة لشهر مارس.

8. 25) إليك البيانات التالية والخاصة بشركة (أ) خلال سنة 2009 :

رصيد مخصص الديون المشكوك في 2009/1/1	15000 دينار
إجمالي المبيعات الآجلة خلال السنة	750000 دينار
رصيد المدينين في 2009/12/31	150000 دينار
المطلوب :	

- 1- في 2009/12/30 تقرر إعدام رصيد حساب احد المدينين وقدره 3000 دينار لإفلاسه - فما هو القيد اللازم لإثبات إعدام الدين ؟
- 2- تقرر أن يكون مخصص الديون المشكوك فيها في 2009/12/31 بما يعادل 5% من رصيد المدينين - فما هو قيد التسوية في ذلك التاريخ ؟
- 3- لنفترض انه في يوم 2010/3/3 ، أتضح أن المدين المذكور أعلاه سيتمكن من دفع رصيد حسابه الذي سبق وان اعدم ، وعليه تقرر إعادة إظهار حسابه بالدفاتر ، وقد قام المدين بدفع المبلغ بالكامل في 2010/4/4 - فما هي قيود اليومية اللازمة في كل من 2010/4/3 و 2010/4/4 ؟

8. 26) إليك المعلومات التالية والخاصة بشركة (أ) خلال سنة 2009 :

- قدرت الشركة أن الديون المشكوك في تحصيلها بمعدل 50% من 1% من صافي المبيعات خلال سنة 2009
 - كان رصيد مخصص الديون المشكوك فيها في 2009/12/31 وقبل التسويات بمبلغ 41218 دينار
 - كانت صافي المبيعات خلال السنة 4316800 دينار.
- وخلال سنة 1997 كانت العمليات التالية :

- 11 يناير أعلن إفلاس العميل (ب) والذي كان رصيد حسابه 13872 دينار
- 6 مارس استلم مبلغ 1970 دينار من شركة (ج) ، وهذا المبلغ كان قد اعتبر معدوما في سنة سابقة .

المدينون وأوراق القبض

- 9 أبريل قامت الشركة (د) بدفع مبلغ 41400 دينار سداد لحسابها البالغ رصيده 44000 دينار علما بان الشركة في حالة تصفية نهائية .
- 4 يونيو استلمت الشركة التماسا من حسن خالد (احد مدينيها) والذي ذكر فيه أن شريكه قد هرب بجميع أموال المحل ، الأمر الذي يجعله غير قادر على سداد رصيد حسابه لدى الشركة والذي يبلغ 1768 دينار ، وقد تأكدت الشركة من صدق هذه المعلومات .
- 8 أغسطس إعداد رصيد حساب العميل توفيق رمضان (احد مديني الشركة) والبالغ 2627 دينار
- 11 نوفمبر استلم مبلغ 326 دينار من حسن خالد كجزء من الدين الذي سبق إعدامه في 4 يونيو هذا وقد وعد حسن خالد بتسديد المبلغ بالكامل فسي مدة قادمة.
- 31 ديسمبر إعدام بعض الأرصدة المدينة والتي ثبت عدم قابليتها للتحويل وكان مجموعها 26871 دينار
- 31 ديسمبر صافى المبيعات خلال السنة بلغت 3841000 دينار
- المطلوب :

أ- قيود اليومية العامة فيما يتعلق بالاتي :

- قيد التسوية الخاص بالديون المشكوك فيها في 2009/12/31
- قيود الإقفال في 2009/12/31
- قيود الإثبات للعمليات التي حدثت خلال سنة 2010
- قيد التسوية الخاص بالديون المشكوك فيها في 2010/12/31
- قيود الإقفال في 2010/12/31

ب- فتح حسابات الأستاذ العام لمصروف الديون المعدومة ومخصص الديون المشكوك فيها - مع ترحيل القيود حسب المطلوب (أ) أعلاه

ج- ما هو مبلغ مصروف الديون المعدومة الذي سيظهر في قائمة الدخل والخاص بسنة 1997.

27.8) استلمت شركة (أ) سندا اذنيا من احد عملائها مقابل مبيعات بضاعة على الحساب ثم قامت الشركة بخصم ورقة القبض لدى احد المصارف ؟

- تاريخ إصدار السند الاذنى 15 يونيو
- القيمة الاسمية للسند الاذنى 12000 دينار
- فترة الاستحقاق 60 يوما
- سعر الخصم : 6%
- تاريخ خصم الورقة لدى المصرف 30 يوليو
- سعر الخصم لدى المصرف 7%

المطلوب :

- 1- قيد اليومية اللازم لإثبات المبيعات
- 2- مدة احتفاظ الشركة بالسند الاذنى.
- 3- تاريخ الاستحقاق.
- 4- قيمة الاستحقاق.
- 5- مدة احتفاظ المصرف بالسند الاذنى (فترة الخصم).
- 6- قيمة الخصم.
- 7- قيد اليومية اللازم لإثبات خصم السند الاذنى لدى المصرف.

28.8) قامت شركة (أ) في 2009/12/1 ببيع بضاعة على الحساب إلى محلات س بمبلغ 2000 دينار ، وقبلت محلات س ورقة تجارية مسحوبة عليها من شركة (أ) في 2009/12/10 بالقيمة ، وكان سعر الفائدة 12% ، وفى تاريخ الاستحقاق والذي وافق 2010/2/10 رفضت محلات س دفع القيمة وقامت شركة (أ) بدفع مصاريف احتجاج قدرها 5 دينار ، هذا وقد قامت محلات س بدفع المستحق عليها في 2010/2/21 بما في ذلك فوائد تأخير قدرها 10 دينار

المطلوب : إجراء قيود اليومية اللازمة في التواريخ التالية :

- 1- 2009/12/1
- 2- 2009/12/10
- 3- 2010/2/10
- 4- 2010/2/20

29.8) المطلوب إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات العمليات التالية في دفاتر شركة (أ):

- بيع بضاعة على الحساب إلى محلات حسن بمبلغ 2000 دينار
- سحبت الشركة ورقة قبض على محلات حسن بقيمة رصيدهم السابق - تستحق بعد شهرين وبفائدة قدرها 12%.
- قامت الشركة بخصم الورقة لدى احد المصارف قبل شهرين من تاريخ استحقاقها ، وكان سعر الخصم 15%.
- قامت محلات حسن بدفع قيمة الورقة في تاريخ استحقاقها.

30.8) قام خالد بتحرير سند اذنى لشركة (أ) وكان بيانه كما يلي

- تاريخ الإصدار 2009/5/1
- قيمة السند الاذنى 1400 دينار بفائدة 6%
- تاريخ الاستحقاق 2009/9/1

فإذا علمت أن :

- 1- السند الاذنى كان سدادا لقيمة بضاعة مشتراه من شركة (أ)
 - 2- لم يتمكن خالد من دفع القيمة في تاريخ الاستحقاق وبلغت مصاريف الاحتجاج 10 دينار.
 - 3- قام خالد بتسديد القيمة المستحقة عليه يوم 2009/12/1 مضافا إليها فوائد تأخير قدرها 30 دينارا
- المطلوب : إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات ما تقدم في دفاتر شركة (أ)

31.8) قامت شركة (أ) بإرسال مجموعة من أوراق القبض إلى مصرفها لغرض

التحصيل ، علماً بأن عمولة التحصيل تقدر بنسبة 1% من القيمة الاسمية للورقة- وكانت بيانات الأوراق كما يلي :

- ورقة قبض مسحوبة على شركة (ب) قيمتها 1000 دينار ، بفائدة 6% ، ومدتها 60 يوما.
- ورقة قبض مسحوب على شركة (ج) قيمتها 2100 دينار بفائدة 5% ومدتها 90 يوما..

- ورقة قبض مسحوبة على شركة (د) قيمتها 3000 دينار ، بفائدة 6% ، ومدتها 30 يوما.

المطلوب : إجراء قيود اليومية لإثبات ما يلي :

أ- إرسال أوراق القبض إلى المصرف للتحصيل

ب- استلام إشعار من المصرف بتعليق حساب جاري الشركة بقيمة الاستحقاق مطروحا منها العمولات.

32.8 سحب شركة (أ) على شركة (ب) ورقة تجارية مقابل مبيعات بضاعة قدرها 6000 دينار وذلك يوم 2009/5/1 ، وبفائدة 10% سنويا ، وتستحق الدفع يوم 2009/8/1

وفي يوم 2009/7/1 قامت شركة (أ) بخضم الورقة لدى المصرف ، علماً بأن سعر الخصم 12% ، هذا وقد قامت شركة (ب) بسداد القيمة عند الاستحقاق.

المطلوب : إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات ما تقدم بدفاتر شركة (أ).

33.8 سحب شركة (أ) ورقة قبض على شركة (ب) وكان بيانها كما يلي :

- تاريخ الإصدار 2009/1/1

- القيمة الاسمية للورقة 8000 دينار

- سعر الفائدة 6%

- تاريخ الاستحقاق 2009/7/1

واليك المعلومات التالية :

1- إن الورقة كانت سدادا لقيمة بضاعة اشترتها شركة (ب) في 2008/12/24

2- قامت شركة (أ) بخضم الورقة لدى أحد المصارف في يوم 2009/5/1.

3- رفضت شركة (ب) دفع القيمة عند الاستحقاق ، ورد المصرف الورقة إلى شركة (أ) بعد أن حملها بمصاريف احتجاج قدرها 10 دينار

4- قامت شركة (ب) بدفع المستحق عليها إلى شركة (أ) يوم 2009/8/1 بالإضافة إلى مصاريف تأخير قدرها 20 دينار

المطلوب : إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات ما تقدم في دفاتر شركة (أ)

المدينون وأوراق القبض

34.8) إليك بعض العمليات المختارة التي حدثت بشركة (أ) في 2009/10/1 : باعت شركة (أ) بضاعة على الحساب إلى شركة (ب) بمبلغ 150000 دينار ، على أساس (10/2، صافي /30) ، علما بأن شركة (أ) تستخدم طريقة صافي الفاتورة .

في 2009/10/31 : اتضح أن شركة (ب) غير قادرة على دفع المستحق عليها لشركة (أ) فاتفق الطرفان على تحرير ورقة تجارية بالمبلغ والتي تستحق بعد ثلاثة أشهر من تاريخه ، وبمعدل فائدة 10% سنويا.

في 2009/12/31 تاريخ إعداد القوائم المالية لشركة (أ) في 2010/1/10 قامت شركة (أ) بخضم الورقة لدى المصرف وذلك نظرا لحاجتها للسيولة النقدية وكان سعر الخصم 15%.

في 2010/1/31 : اتضح أن شركة (ب) غير قادرة على السداد ، فقام المصرف بعمل الاحتجاج اللازم وحمل الشركة (أ) بمبلغ الورقة ومصاريف الاحتجاج التي بلغت 50 دينارا .

في 2010/2/20 : تمكنت شركة (ب) من سداد المستحق عليها لشركة (أ) بالإضافة إلى فوائد تأخير قدرها 200 دينار

المطلوب : إجراء القيود اللازمة لإثبات ما تقدم بدفاتر شركة (أ)

35.8) ظهرت الأرصدة التالية بميزان المراجعة لشركة (أ) في 2009/12/31 :

رصيد حساب المدينين.....36000 دينار

رصيد حساب مخصص الديون المشكوك فيها.....1800 " "

وفيما يلي بعض العمليات التي تخص سنة 2010 :

36000 د. مبيعات نقدية.

90000 د. مبيعات آجلة.

56000 د. تسديدات نقدية من المدينين.

26000 د. تسديدات من المدينين بأوراق قبض.

1400 د. ديون أعدمتم.

600 د. ديون حصلت سبق إعدامها .

المطلوب : 1) إثبات العمليات السابقة في اليومية العامة

(2) تصوير حسابات الديون المعدومة ومخصص الديون المشكوك فيها

8. 36) إليك المعلومات التالية والتي تخص بعض عمليات شركة (أ) خلال السنة المالية 2009:-

المبيعات الآجلة	300000 دينار
مخصص الديون المشكوك فيها (2009/1/1)	4500 "
مصرف الديون المعدومة	2000 "
رصيد المدينين (في 2009/12/31)	75000 "

المطلوب :

- 1- إجراء قيد اليومية اللازم لإثبات إعدام الديون خلال السنة
- 2- اتضح من خبرة الشركة أن الديون التي لا ينتظر تحصيلها تقدر بنسبة 2% من المبيعات الآجلة
- 3- بغض النظر عن المطلوب في (2) أعلاه ، وبافتراض أن الشركة قررت عمل مخصص للديون المشكوك فيها بما يعادل 5% من رصيدا المدينين ، فما هو القيد اللازم لتسوية حساب المخصص في 2009/12/31.

الفصل التاسع

مخزون البضاعة

في أجزاء سابقة من هذا الكتاب تمت الإشارة إلى كيفية تسجيل (إثبات) تكلفة مخزون بضاعة آخر المدة، كما تمت الإشارة إلى بند البضاعة وكيفية تبويبه في قائمة المركز المالي وقائمة الدخل، وكان التركيز منصبا على استخدام رقم مخزون البضاعة في تحديد تكلفة البضاعة المباعة (تكلفة المبيعات) وذلك بطرح تكلفة مخزون البضاعة في آخر المدة من تكلفة البضاعة الجاهزة للبيع خلال المدة (الفترة المحاسبية).

وفي نقاشنا السابق، كنا نفترض معرفة تكلفة مخزون البضاعة وبالتالي لم نعر كيفية تقييمه أي اهتمام. وفي هذا الفصل سوف نناقش الموضوعات التالية:

* التعريف بمخزون البضاعة وأهميته ومحتوياته.

* أنظمة المخازن.

* طرق تحديد تكلفة مخزون البضاعة.

مخزون البضاعة:

يمكن تعريف مخزون البضاعة بأنه تلك الأصناف من البضاعة التي يحتفظ بها لغرض البيع أو الاستخدام في إنتاج السلع المراد بيعها ضمن النشاط المعتاد للمشروع. والبضاعة المحتفظ بها لغرض البيع عادة ما يتم تحويلها إلى نقدية خلال الفترة المالية، وهي بالتالي تبوب ضمن الأصول المتداولة في قائمة المركز المالي حيث تأتي في الترتيب بعد بند المدينين مباشرة.

ومخزون البضاعة في آخر المدة يجب أن يتم تحديد تكلفته بعناية ودقة، حيث أن أي خطأ في تحديد التكلفة له الأثر المباشر على تكلفة البضاعة المباعة، وهذه الأخيرة هي التي تطرح من رقم المبيعات لتحديد إجمالي الدخل عن الفترة المالية، مما يؤدي إلى عدم تعبير إجمالي الدخل عن نتائج الفترة المالية.

فإذا كانت تكلفة البضاعة في آخر المدة مبالغ فيها (أكثر مما يجب) فإن ذلك سيؤدي إلى أن تكون تكلفة البضاعة المباعة أقل مما يجب، وبالتالي يكون إجمالي الدخل أكثر

مما يجب والعكس صحيح ، أي إذا كانت تكلفة البضاعة في آخر المدة اقل مما يجب فان ذلك سيؤدي إلى أن تكون تكلفة البضاعة المباعة أكثر مما يجب وبالتالي يكون إجمالي الدخل اقل مما يجب.

فيما سبق عرفنا أن إجمالي تكلفة البضاعة الجاهزة للبيع خلال الفترة المالية - والتي تتمثل في تكلفة بضاعة أول المدة زائدا تكلفة البضاعة المشتراه خلال الفترة المالية - تنقسم في نهاية الفترة إلى جزئين (أنظر شكل رقم 9-1) ، الجزء الأول يتمثل في تكلفة البضاعة التي تم بيعها خلال الفترة ، أما الجزء الثاني فيتمثل في تكلفة البضاعة المتبقية في المخازن في نهاية الفترة . فإذا كان إجمالي تكلفة البضاعة المعدة (الجاهزة) للبيع يساوي 6000 دينار (أول المدة 2000 دينار وبضاعة مشتراه 4000 دينار) وان تكلفة بضاعة آخر المدة هي 2400 دينار ، فإنه لابد من أن تكون تكلفة البضاعة المباعة 3600 دينار (لان $3600 = 2400 + 6000$ دينار).

وإذا افترضنا أن تكلفة بضاعة آخر الفترة تم تقييمها بأكثر مما يجب ، كأن تكون 2800 دينار ، فهذا يؤدي إلى أن تكون تكلفة البضاعة المباعة 2200 دينار (أي أقل مما يجب) وبالمثل ، إذا كانت تكلفة بضاعة آخر الفترة قد تم تقييمها بأقل مما يجب ، كأن تكون 2100 دينار ، فهذا يؤدي إلى أن تكون تكلفة البضاعة المباعة 3900 دينار (أي أكثر مما يجب).

مما سبق يتضح أن تكلفة البضاعة المعدة للبيع هي ثابتة (6000 دينار) بينما تكلفة البضاعة المباعة فهي تتغير صعودا وهبوطا وذلك بفعل النقص أو الزيادة في تكلفة بضاعة آخر الفترة ، وهذا بالتالي يؤثر في رقم إجمالي الدخل بان يكون اقل مما يجب أو أكثر مما يجب .

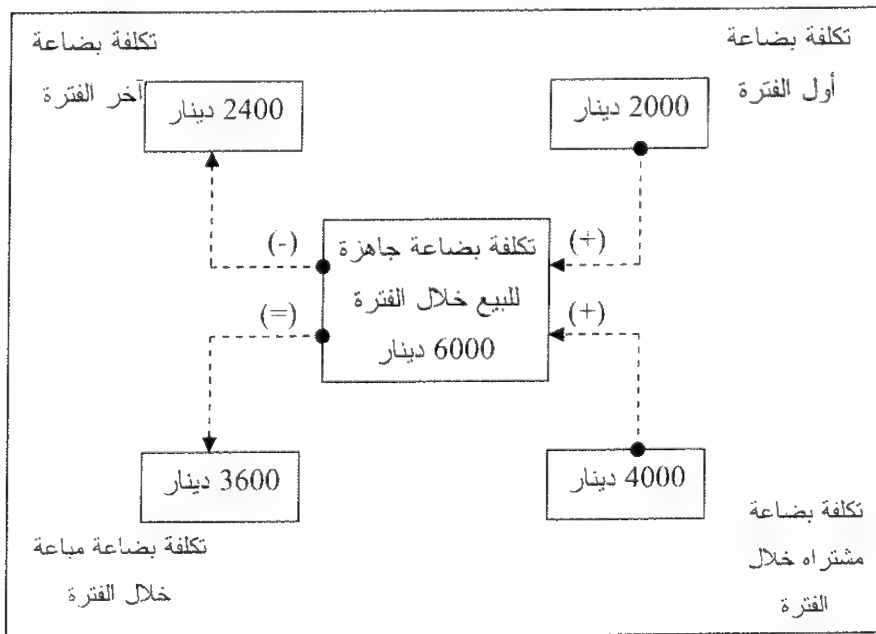
ومما تقدم تتضح أهمية العناية بتقييم مخزون البضاعة في آخر الفترة. ولكن ماذا يجب أن يشمل في مخزون البضاعة ؟ بالإشارة إلى التعريف السابق يتضح أن المخزون يحتوى على جميع الأصناف من البضاعة والتي تقتنى لغرض إعادة بيعها ضمن النشاط المعتاد للشركة . وبالتالي فإن ما يقتنى لأغراض أخرى غير البيع ضمن النشاط العادي لا يمثل صنفا من أصناف المخزون . فمثلا شركة لشراء وبيع السيارات ، فإن السيارات المتبقية في نهاية الفترة تعتبر من ضمن مخزون البضاعة وتبويب في قائمة المركز المالي على هذا الأساس ، ولكن إذا هناك سيارة تحتفظ بها هذه الشركة لغرض الاستخدام فهي بالتالي لا تعتبر ضمن المخزون بل تعتبر أصلا من الأصول الثابتة وتبويب في قائمة

مخزون البضاعة

المركز المالي على هذا الأساس (سيتم مناقشة موضوع الأصول الثابتة في الفصل اللاحق) . كذلك إذا اشترت الشركة مواد قرطاسية لغرض استخدامها في أعمالها الإدارية والكتابية فهي لا تعتبر ضمن مخزون البضاعة إذا بقي جزء منها في نهاية الفترة ، بل تصنف على حدها تحت أي بند آخر غير مخزون البضاعة .

شكل (1-9)

البضاعة المعدة للبيع والبضاعة المباعة وبضاعة آخر المدة



كما تجدر الإشارة إلى أن أي بضائع تكون ملكيتها للشركة يجب أن تشمل ضمن مخزون البضاعة في نهاية الفترة بغض النظر عن مكان تواجدها . لأن العبرة هنا بالملكية وليس بمكان التواجد . فمثلاً إذا كانت هناك بضاعة مرسلة من المورد غير أن هذه البضاعة لم تصل بعد للشركة المشتريّة عند إعداد القوائم المالية ، فهل هذه البضاعة تُدرج ضمن بضاعة آخر الفترة للشركة المشتريّة ؟ وللإجابة على ذلك يجب التأكد من انتقال الملكية ، وذلك بالرجوع إلى عقد الاتفاق بين البائع والمشتري فإذا كان الاتفاق

ينص على أن التسليم (تسليم البضاعة) محل البائع فإن البضاعة المرسله يجب أن تؤخذ في الاعتبار ضمن مخزون البضاعة لدى المشتري ، بينما إذا كان الاتفاق ينص على أن التسليم محل المشتري فإن هذه البضاعة تبقى من ضمن ملكية البائع وبالتالي لا يجب أن يشملها المشتري ضمن بضاعة آخر المدة لان ملكيتها لم تنتقل إليه بعد . وكمثال آخر فإن البضاعة المرسله لوكيل الشركة (كبضاعة أمانة) يجب أن تشمل ضمن بضاعة آخر الفترة للمرسل (الموكل) طالما أن هذه البضاعة لا تزال للموكل حتى تباع من قبل الوكيل .

كما أنه ليس كل ما هو متواجد بمخازن الشركة يعتبر ملكا لها ، وكمثال على ذلك البضاعة المحتفظ بها كبضاعة أمانة (أي أن هذه الشركة هي الوكيل حيث يستلم بضاعة من الموكل لبيعها نظير عمولة) لان هذه البضاعة ملكا للموكل وبالتالي لا يجب أن تشمل في بضاعة آخر المدة رغم تواجدها بالمخازن.

أنظمة المخازن :

عند محاسبة مخزون البضاعة تواجه المحاسب مشكلتين رئيسيتين وهما :-

1 (تحديد كمية مخزون البضاعة في نهاية الفترة (جرد المخزون)

2 (تحديد تكلفة مخزون البضاعة في نهاية الفترة (تقييم المخزون).

وسنناقش هاتين المشكلتين تباعا فيما يلي :

أولا : تحديد كمية مخزون البضاعة

هناك نظامان يستخدمان لتحديد كمية مخزون البضاعة

1- نظام المخازن الدوري (نظام الجرد الدوري أو الفعلي):

وتبعا لهذا النظام لا يفتح حساب للبضاعة خلال السنة ليعكس حركة البضاعة الداخلة والخارجة (المشتراه والمباعة) حيث يتم تسجيل البضاعة المشتراه لغرض إعادة البيع في حساب المشتريات ، أما البضاعة التي تباع يتم تسجيلها في حساب المبيعات (بسعر البيع) ولتحديد الوحدات المتبقية من البضاعة في نهاية الفترة يتم إتباع ما يسمى " بالجرد الفعلي " للمخازن وذلك لحصر المتبقي من أصناف البضاعة في المخازن . وتتم عملية الجرد الفعلي عن طريق العد أو القياس أو الوزن لأصناف البضاعة المختلفة حسب طبيعتها .وعند الانتهاء من حصر الكميات وتسجيلها في كشوف الجرد ، يتبع ذلك تحديد

مخزون البضاعة

تكلفتها وذلك بضرب تكلفة الوحدة في عدد (كمية) الوحدات من الأصناف حسب طريقة التقييم المتبعة والتي سنناقشها لاحقا في هذا الفصل.

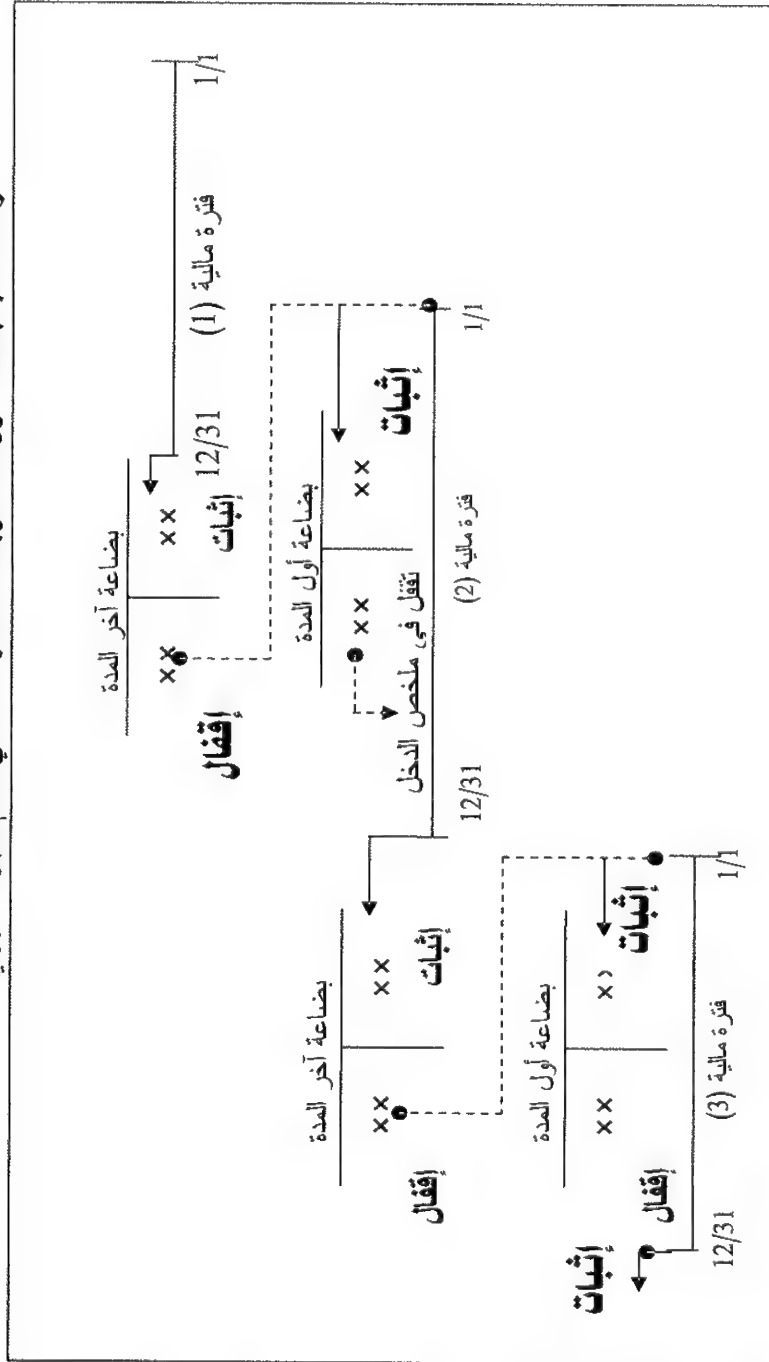
وعند تحديد تكلفة مخزون البضاعة في آخر الفترة يتم إثباتها في الدفاتر وذلك بأن يفتح حساب تحت اسم " حساب بضاعة آخر المدة" حيث يجعل مدينا بالقيمة مع جعل حساب ملخص الدخل دائنا بها (سبق أن تعرضنا إلى هذا القيد المحاسبي عند الكلام عن قيود التسوية في نهاية الفترة) . وهذا الحساب (بضاعة آخر المدة) يقفل في حساب بضاعة أول المدة في بداية السنة التالية وذلك بجعله دائنا مع جعل حساب بضاعة أول المدة مدينا بالقيمة . أي أن حساب بضاعة آخر المدة يفتح في نهاية السنة وتثبت به تكلفة بضاعة آخر المدة والتي ستظهر في قائمة المركز المالي وقائمة الدخل ، ثم يقفل في بداية السنة التالية في حساب بضاعة أول المدة (لأن بضاعة آخر المدة لسنة ما هي بضاعة أول المدة للسنة التالية لها) .

ويبقى حساب بضاعة أول المدة مفتوحا طيلة الفترة المالية دون أن تسجل فيه أي عمليات خاصة بشراء أو بيع البضاعة خلال الفترة . حيث انه (كما ذكرنا) جميع المشتريات من البضاعة تسجل في حساب المشتريات وكذلك جميع المبيعات من البضاعة تسجل في حساب المبيعات وعند نهاية الفترة المالية وعمل التسويات الجردية ، يقفل حساب بضاعة أول المدة في حساب ملخص الدخل (قيد إقفال) ، ويتم جرد محتويات المخازن عن طريق الجرد الفعلي لتحديد كمية ومن ثم تكلفة مخزون البضاعة في آخر الفترة والتي يتم إثباتها بالدفاتر (قيد إثبات) وهكذا . والشكل (9-2) يوضح ذلك .

مما سبق يتضح أنه عند اتباع الجرد الدوري تكون معالجة مخزون البضاعة كما يلي:

- 1- جميع مشتريات البضاعة خلال الفترة تسجل في حساب المشتريات .
- 2- جميع مبيعات البضاعة خلال الفترة تسجل في حساب المبيعات .
- 3- في نهاية السنة يفتح حساب بضاعة آخر المدة وتثبت به تكلفة البضاعة نتيجة الجرد الفعلي .
- 4- في بداية السنة التالية يقفل حساب بضاعة آخر المدة في حساب بضاعة أول المدة ويجعل هذا الحساب مدينا بالقيمة ويبقى مفتوحا طيلة السنة بنفس الرصيد وحتى نهاية السنة حيث يقفل في حساب ملخص الدخل .
- 5- في نهاية السنة يفتح حساب بضاعة آخر المدة ويجعل مدينا بتكلفة البضاعة بالمخازن نتيجة الجرد وهكذا .

شكل (2-9) حركة حساب بضاعة أول المدة وبضاعة آخر المدة في نظام الجرد الدوري



مخزون البضاعة

ولذلك فإن الحسابات التي تستخدم عند إتباع نظام المخازن الدوري هي :-

1- حساب بضاعة أول المدة

2- حساب المشتريات

3- حساب المبيعات

4- حساب بضاعة آخر المدة

بالإضافة إلى ذلك تستخدم الحسابات التالية :

1- حساب مردودات ومسموحات المشتريات

2- حساب مردودات ومسموحات المبيعات

3- حساب مصروفات نقل مشتريات (نقل للداخل)

4- حساب مصروفات جمركية على المشتريات.

ولنفهم المعالجة المحاسبية عند إتباع نظام المخازن الدوري ، نفترض أن هناك شركة تجارية بدأت هذه السنة أعمالها، وفيما يلي استعراض للقيود المحاسبية خلال السنة الأولى والسنة الثانية من نشاطها (لاحظ أن القيود أثبتت بشكل إجمالي للتسهيل)
السنة الأولى :

1- إجمالي مشتريات البضاعة خلال السنة كانت 181000 وحدة وبتكلفة إجمالية قدرها 905000 دينار (5 دينار للوحدة)

القيود هو :

905000	حـ / المشتريات
905000	حـ / المصرف

2- إجمالي مصروفات نقل المشتريات خلال السنة بلغت 10000 دينار .

القيود هو :

10000	حـ / مصروفات نقل مشتريات
10000	حـ / المصرف

3- بلغت مردودات المشتريات خلال السنة 1000 وحدة بتكلفة إجمالية قدرها 5000 دينار .

القيود هو :

5000	حـ / المصرف
5000	حـ / مردودات المشتريات

4- بلغت المصروفات الجمركية على المشتريات في مجملها مبلغا قدره 15000 دينار .

مخزون البضاعة

القيد هو :

15000	حـ/ مصروفات جمركية
15000	حـ/ المصرف

5- إجمالي مبيعات البضاعة خلال السنة كانت 140000 وحدة بقيمة إجمالية 1128000 دينار (8 دينار / الوحدة)

القيد هو :-

1128000	حـ/ المصرف
1128000	حـ/ المبيعات

6- مردودات المبيعات خلال السنة كانت 1000 وحدة بقيمة إجمالية قدرها 8000 دينار

القيد :

8000	حـ/ مردودات المبيعات
8000	حـ/ المصرف

7- عند جرد المخازن في نهاية الفترة المالية ، اتضح أن هناك 40000 وحدة متبقية (لم تباع) وعلى افتراض أن التكلفة 5 دينار للوحدة (ثابت) ، فإن تكلفة مخزون بضاعة آخر المدة هو :

$$40000 \times 5 = 200000 \text{ دينار .}$$

إذا قيد التسوية لإثبات بضاعة آخر المدة هو:-

200000	حـ/ بضاعة آخر المدة
200000	حـ/ ملخص الدخل

8- إذا أردنا الآن إعداد قائمة الدخل فهي تبدو كما يلي :-

المبيعات	1,128,000 دينار
مردودات المبيعات	(8000)
صافي المبيعات	1,120,000 دينار
تكلفة المبيعات :	
بضاعة أول المدة	- 0 -
مشتريات	905000
مردودات مشتريات	(5000)
نقل مشتريات	10000
مصروفات جمركية	15000
صافي المشتريات	925000 دينار
تكلفة بضاعة معدة للبيع	" 925000
تطرح : بضاعة آخر المدة	" (200000)
تكلفة المبيعات	" 725000
إجمالي الدخل	395000 دينار

مخزون البضاعة

السنة الثانية :

- 1- لاحظ أن بضاعة آخر المدة للسنة الأولى هي نفسها بضاعة أول المدة للسنة الثانية - وبالتالي يجب إقفال بضاعة آخر المدة في بضاعة أول المدة في بداية السنة الثانية وذلك كما يلي :

200000	حـ/ بضاعة أول المدة
200000	حـ/ بضاعة آخر المدة

- 2- إجمالي مشتريات البضاعة خلال السنة الثانية بلغت 160000 وحدة بتكلفة إجمالية قدرها 800000 دينار (5 دينار / الوحدة) بافتراض ثبات أسعار الشراء :
القيد هو :

800000	حـ/ المشتريات
800000	حـ/ المصرف

- 3- إجمالي مبيعات البضاعة خلال السنة الثانية كانت 130000 وحدة بقيمة إجمالية قدرها 1040000 دينار (8 دينار / الوحدة) ، بافتراض ثبات أسعار البيع .
القيد هو :

1040000	حـ/ المصرف
1040000	حـ/ المبيعات

- 4- عند نهاية السنة تم جرد مخزون البضاعة واتضح أن هناك 50000 وحدة متبقية (لم تباع) وعلى افتراض أن سعر التكلفة ثابت عند 5 دينارات فإن تكلفة المخزون في نهاية الفترة هي : 250000 دينار :
قيد التسوية هو :

250,000	حـ/ بضاعة آخر المدة
250,000	حـ/ ملخص الدخل

- 5- فإذا أردنا الآن إعداد قائمة الدخل في نهاية السنة الثانية لإظهار إجمالي الدخل فهي تبدو كما يلي :

المبيعات	1040000 دينار
بضاعة أول المدة	200000 دينار
مشتريات خلال الفترة	" 800000
تكلفة بضاعة معدة للبيع	1000000 دينار
بضاعة آخر المدة	" (250000)
تكلفة المبيعات	" (750000)
إجمالي الدخل	290000 دينار

2- نظام المخازن المستمر (نظام الجرد المستمر)

وتبعا لهذا النظام تخصص بطاقة لكل صنف من أصناف المخزون وذلك لبيان حركة هذا الصنف من وارد وصادر ورصيد . ومجموع هذه البطاقات تمثل أستاذ مساعد المخازن ، حيث أن إجمالي أرصدة جميع بطاقات الأصناف يساوي دائما رصيد حساب أستاذ عام المخازن . ومن مزايا هذا النظام هو معرفة رصيد أي صنف (كمية وقيمة) من أصناف المخزون في أي وقت بمجرد الاطلاع على بطاقته بعكس نظام المخازن الدوري والذي لا يمكن معرفة الرصيد إلا عن طريق الجرد الفعلي . وتجدر الإشارة إلى انه لا غنى عن الجرد الفعلي في نهاية الفترة المالية حتى بالنسبة للشركات التي تتبع نظام الجرد المستمر وذلك لغرض إعداد القوائم المالية .

وتستخدم في هذا النظام الحسابات التالية :

- 1- حساب المخازن
- 2- حساب تكلفة المبيعات
- 3- حساب المبيعات
- 4- حساب مردودات المبيعات

وفيما يلي شرح موجز لطبيعة كل حساب :

1- حساب المخازن :

تسجل في هذا الحساب حركة البضاعة من بيع وشراء ومردودات مشتريات مقيمة بسعر التكلفة بالإضافة إلى أي مصروفات أخرى تتعلق بالمشتريات فقط ، مثال ذلك مصروفات نقل المشتريات والمصروفات الجمركية على المشتريات ويجعل هذا الحساب مدينا بالآتي :-

- تكلفة مشتريات البضاعة
- مصروفات نقل المشتريات

مخزون البضاعة

- مصروفات جمركية على المشتريات ، وأي مصروفات أخرى خاصة بالبضاعة المشتراه.
- ويجعل هذا الحساب دائنا بالآتي :
- تكلفة البضاعة المباعة
- مردودات البضاعة المشتراه
- ورصيد هذا الحساب لا يقل في نهاية الفترة المالية حيث يظهر في قائمة المركز المالي تحت بند الأصول المتداولة .

2- حساب تكلفة المبيعات

هذا الحساب تسجل به البضاعة التي تباع بقيمة بسعر التكلفة أي :
(عدد الوحدات المباعة × تكلفة الوحدة)
حيث يجعل هذا الحساب مدينا بالقيمة مع جعل حساب المخازن دائنا . فبيع البضاعة ينتج عنه نقص في مخزون البضاعة ، ولذلك جعل حساب المخازن دائنا ، كما نحتاج أن نسجل تكلفة هذه البضاعة التي بيعت وذلك بجعل حساب تكلفة المبيعات مدينا .
كما يجعل هذا الحساب دائنا بتكلفة البضاعة التي تم بيعها ثم ردت ثانية . وهذا من شأنه أن يخفض رصيد حساب تكلفة المبيعات بتكلفة البضاعة المرتدة بعد بيعها . مع جعل حساب المخازن مدينا بنفس التكلفة وذلك ليعكس زيادة رصيد هذا الحساب بفعل البضاعة التي ردت ثانية للمخازن ويقلل رصيد هذا الحساب (تكلفة المبيعات) في ملخص الدخل عند إعداد القوائم المالية في نهاية الفترة .

3- حساب المبيعات :

يجعل هذا الحساب دائنا بقيمة بيع البضاعة المباعة ، أي :
(عدد الوحدات المباعة × سعر البيع)
وذلك كما هو الحال في نظام الجرد الدوري . مع جعل حساب المدينين أو حساب المصرف مدينا . ويقلل حساب المبيعات في ملخص الدخل عند إعداد القوائم المالية في نهاية الفترة المالية .

4- حساب مردودات المبيعات :

ويجعل هذا الحساب مدينا بقيمة مردودات المبيعات بقيمة بسعر البيع ، أي :
(عدد الوحدات المرتدة × سعر البيع)
متلما ما هو الحال عليه في الجرد الدوري ، مع جعل حساب المدينين أو المصرف

دائنا بنفس القيمة . ويقفل هذا الحساب في ملخص الدخل عند إعداد القوائم المالية في نهاية الفترة المالية .

مما سبق يتضح أنه عند تسجيل المبيعات يعمل قيدان وعند تسجيل مردودات المبيعات يعمل قيدان كذلك ، القيد الأول يسجل قيمة المبيعات والقيد الثاني يسجل تكلفة المبيعات وذلك كما يلي :

* عند البيع :

- القيد الأول : إثبات المبيعات بسعر البيع ، وذلك كما يلي :

xx	حـ/ المصروف
xx	حـ/ المبيعات

- القيد الثاني : إثبات المبيعات بالتكلفة ، وذلك كما يلي :

xx	حـ/ تكلفة المبيعات
xx	حـ/ المخازن

* عند رد بضاعة سبق بيعها :

- القيد الأول : إثبات المردودات بسعر البيع ، وذلك كما يلي :

xx	حـ/ مردودات المبيعات
xx	حـ/ المصروف

- القيد الثاني : إثبات المردودات بسعر التكلفة ، وذلك كما يلي :

xx	حـ/ المخازن
xx	حـ/ تكلفة المبيعات

ولتفهم المعالجة المحاسبية عند إتباع نظام الجرد المستمر ، نفترض أن شركة (أ) تتاجر في صنف واحد من البضاعة والبيك البيانات الخاصة بهذا الصنف خلال شهر واحد .

بيان	الكمية بالوحدات	تكلفة الوحدة	سعر البيع
الرصيد في 1/1	500	4	-
مشتريات في 1/5	200	4	-
مردودات مشتريات في 1/7	50	4	-
مبيعات في 1/10	300	4	6
مشتريات في 1/15	400	4	-
مبيعات في 1/20	350	4	6
مردودات مبيعات في 1/21	100	4	6
مشتريات في 1/25	250	4	-
مبيعات في 1/30	400	4	6

مخزون البضاعة

وفيما يلي قيود اليومية لتسجيل العمليات السابقة:

1- مشتريات يوم 1/5 :

800	حـ/ المخازن	
800	حـ/ المصرف	
	(4 × 200)	

2- مردودات المشتريات يوم 1/7 :

200	حـ/ المصرف	
200	حـ/ المخازن	
	(4 × 50)	

3- مبيعات يوم 1/10 : (يجرى قيدان)

(أ) إثبات عملية البيع بسعر البيع :

1800	حـ/ المصرف	
1800	حـ/ المبيعات	
	(6 × 300)	

(ب) إثبات عملية البيع بالتكلفة :

1200	حـ/ تكلفة المبيعات	
1200	حـ/ المخازن	
	(4 × 300)	

4- مشتريات يوم 1/15 :

1600	حـ/ المخازن	
1600	حـ/ المصرف	
	(4 × 400)	

5- مبيعات يوم 1/20 : (يجرى قيدان)

(أ) إثبات عملية البيع بسعر البيع :

2100	حـ/ المصرف	
2100	حـ/ المبيعات	
	(6 × 350)	

(ب) إثباتات عملية البيع بسعر التكلفة :

1400	حـ/ تكلفة المبيعات
1400	حـ/ المصروف
	(4 × 350)

6- مردودات المبيعات : (يجرى قيدان):

(أ) إثباتات المردودات بسعر البيع :

600	حـ/ مردودات المبيعات
600	حـ/ المصروف
	(6 × 100)

(ب) إثباتات المردودات بسعر التكلفة :

400	حـ/ المخازن
400	حـ/ تكلفة المبيعات
	(4 × 100)

7- مشتريات يوم 1/25 :

1000	حـ/ المخازن
1000	حـ/ المصروف
	(4 × 250)

8- مبيعات يوم 1/30 (يجرى قيدان)

(أ) إثباتات عملية البيع بسعر البيع :

2400	حـ/ المصروف
2400	حـ/ المبيعات

(ب) إثباتات عملية البيع بسعر التكلفة :

1600	حـ/ المخازن
1600	حـ/ تكلفة المبيعات
	(4 × 400)

ويظهر حساب المخازن كما يلي : (بافتراض وجود صنف واحد فقط)

مخزون البضاعة

حـ/ المخازن			
مردودات مشتريات	200	رصيد 1/1*	2000
مبيعات 1/10	1200	مشتريات 1/5	800
مبيعات 1/20	1400	مشتريات 1/15	1600
مبيعات 1/30	1600	مشتريات 1/25	1000
		مردودات المبيعات (بالتكلفة)	400
رصيد مرحل	1400		
	5800		5800
		رصيد منقول	1400

وهذا يبين أن رصيد حساب المخازن في نهاية الشهر هو 1400 دينار وتلاحظ نفس الرصيد ظاهر في بطاقة الصنف المبينة في شكل (3-9)

كما يمكن الوصول إلى نفس الرصيد بإيجاد رصيد آخر الشهر بالوحدات ثم ضرب عدد الوحدات في تكلفة الوحدة وذلك كما يلي :-

رصيد أول الشهر بالوحدات	200 وحدة
يضاف صافي الوحدات المشتراه	800 وحدة
إجمالي الوحدات الجاهزة للبيع	1300 وحدة
يطرح صافي الوحدات المباعة	950 وحدة
عدد الوحدات المتبقية	350 وحدة

∴ تكلفة الوحدات المتبقية = 4 × 350 = 1400 دينار

ملاحظات على بطاقة الصنف (شكل 3-9)

- 1- رصيد أول الشهر يمثل أول معلومة في بطاقة الصنف ، حيث أن هناك 500 وحدة تكلفة الوحدة 4 دينار وبالتالي تكلفة المخزون في 1/1 هي 2000 دينار.
- 2- كل عملية شراء يتم إدخالها في خانة الوارد حيث تضاف الوحدات المشتراه إلى الوحدات السابقة وتضاف تكلفة المشتريات إلى التكلفة السابقة في خانة الرصيد لبيان الكمية والتكلفة للوحدات المتاحة للبيع بعد عملية الشراء.

* (عدد الوحدات في أول الشهر 500 وحدة × سعر التكلفة 4 دينار)

- 3- كل عملية بيع يتم إدخالها في خانة الصادر حيث تطرح الوحدات التي بيعت من الوحدات المتاحة للبيع وتطرح تكلفة الوحدات التي بيعت من تكلفة الوحدات المتاحة للبيع في خانة الرصيد وذلك لبيان الكمية والتكلفة للوحدات المتبقية بعد عملية البيع.
- 4- في حالة مردودات المشتريات يتم إدخال الكمية التي ردت وتكلفتها في خانة الوارد ولكن بالسالب (أي توضع بين قوسين) وذلك لتخفيض الوحدات المشتراه وتكلفتها ، ثم بعد ذلك تطرح الكمية التي ردت من الكمية المتاحة للبيع في خانة الرصيد وكذلك تطرح تكلفتها من تكلفة الوحدات المتاحة للبيع - لأن مردودات المشتريات تمثل نقص في بضاعة المخازن (أنظر العملية يوم 1/7)
- 5- في حالة مردودات المبيعات يتم إدخال الكمية التي ردت من الغير وتكلفتها في خانة الصادر ولكن بالسالب (أي بين قوسين) وذلك لتخفيض الوحدات المباعة وكذلك تكلفة الوحدات المباعة ، ثم بعد ذلك تضاف الكميات المرتدة من المبيعات وتكلفتها إلى الكميات المتاحة للبيع وتكلفتها لأن مردودات المبيعات تمثل زيادة في مخزون البضاعة .
- 6- لاحظ ان بعد كل عملية يتم تعديل الرصيد من المخزون وذلك كما يلي :
 أ- المشتريات تضاف إلى الرصيد السابق (كمية وتكلفة)
 ب- المبيعات تطرح من الرصيد السابق (كمية وتكلفة)
 ج- مردودات المشتريات تطرح من الرصيد السابق (كمية وتكلفة)
 د - مردودات المبيعات تضاف إلى الرصيد السابق (كمية وتكلفة)
- 7- لاحظ أن رصيد المخزون في 1/30 يمثل 350 وحدة بتكلفة مقدراها 1400 دينار ، وهو نفس الرصيد السابق الإشارة إليه عند تصوير حساب المخازن (على افتراض أن هذا الصنف الوحيد الذي تتعامل به الشركة)
- 8- لاحظ أن عمود التكلفة في خانة الصادر يبين تكلفة البضاعة التي تباع كل عملية بيع وعند جمعه تكون النتيجة تكلفة المبيعات خلال الشهر (3800 دينار)
- 9- لاحظ أن عمود الكمية في خانة الصادر يبين عدد الوحدات التي تباع كل مرة ، وعند جمع هذا العمود نتحصل على إجمالي الوحدات المباعة خلال الفترة (950 وحدة)
- 10- لاحظ أن عمود الكمية في خانة الوارد (المشتريات) يبين عدد الوحدات التي تشتري كل مرة ، وعند جمع هذا العمود نتحصل على إجمالي عدد الوحدات التي

مخزون البضاعة

اشترت خلال الفترة وعند جمع هذه الوحدات مع وحدات أول الفترة نتحصل على عدد الوحدات المتاحة للبيع خلال الفترة.

شكل (9-3)

بطاقة صنف بضاعة

التاريخ	بيان	وارد / مشتريات			صادر / مبيعات			الرصيد	
		كمية	سعر	قيمة	كمية	سعر	قيمة	سعر	قيمة
1/1	رصيد							4	2000
1/5	مشتريات	200	4	800				4	2800
1/7	مرتدات مشتريات	(50)	4	(200)				4	2600
1/10	مبيعات				300	4	1200	4	1400
1/15	مشتريات	400	4	1600				4	3000
1/20	مبيعات				350	4	1400	4	1600
1/21	مرتدات مبيعات				(100)	4	(400)	4	2000
1/25	مشتريات	250	4	1000				4	3000
1/30	مبيعات				400	4	1600	4	1400
		800		3200	950		3800		

كمية الوحدات المشتراة

تكلفة الوحدات المشتراة

كمية الوحدات المباعة

تكلفة الوحدات المباعة

كمية الوحدات المتبقية

(رصيد آخر الشهر)

تكلفة الوحدات المتبقية

(تكلفة بضاعة آخر المدة)

مقارنة بين النظامين :

فيما يلي مقارنة من حيث المعالجة المحاسبية بين نظام الجرد الدوري ونظام الجرد

المستمر :

العملية	نظام الجرد الدوري	نظام الجرد المستمر
1 . شراء بضاعة	xx حـ / المشتريات xx حـ / المصرف	xx حـ / المخازن xx حـ / المصرف
2 . رد مشتريات	xx حـ / المصرف xx حـ / م. مشتريات	xx حـ / المصرف xx حـ / المخازن
3 . مبيعات بضاعة	xx حـ / المصرف xx حـ / المبيعات	xx حـ / المصرف xx حـ / المبيعات xx حـ / تكلفة المبيعات xx حـ / المخازن
4 . رد مبيعات	xx حـ / م. مبيعات xx حـ / المصرف	xx حـ / م. مبيعات xx حـ / المصرف xx حـ / المخازن xx حـ / تكلفة المبيعات
5 . مصروفات نقل مشتريات	xx حـ / مصروفات نقل مشتريات xx حـ / المصرف	xx حـ / المخازن xx حـ / المصرف
6 . إقفال بضاعة أول المدة	xx حـ / ملخص الدخل xx حـ / بضاعة أول المدة	لا يجرى قيد
7 . إثبات بضاعة آخر المدة	xx حـ / بضاعة آخر المدة xx حـ / ملخص الدخل	لا يجرى قيد

ثانيا : تحديد تكلفة المخزون "تقييم المخزون"

افترضنا في نقاشنا السابق أن سعر التكلفة ثابت (سعر الشراء) خلال السنة ، وبالتالي تم استخدام نفس السعر (4) في تحديد تكلفة بضاعة أول الفترة وتكلفة المشتريات خلال الفترة وكذلك تكلفة الوحدات التي تباع . غير انه في الحياة العملية يتم شراء أي صنف من البضاعة في فترات متتالية وبأسعار غير ثابتة من فترة لأخرى (بالزيادة اغلب الأحيان). وبالتالي تكون هناك مشكلة أمام المحاسب تتلخص في السؤالين التاليين :-

- ما هو السعر الذي يستخدم في تحديد تكلفة البضاعة المباعة ؟
- ما هو السعر الذي يستخدم في تحديد تكلفة الوحدات المتبقية من البضاعة ؟

مخزون البضاعة

وللإجابة على هذين السؤالين ، هناك عدة طرق تستخدم لتحديد تكلفة المخزون ، وهي ما يطلق عليها طرق تقييم المخزون وهي ما يلي :

- 1- طريقة سعر التكلفة الفعلي
- 2- طريقة الوارد أولاً صادر أولاً
- 3- طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً
- 4- طريقة متوسط سعر التكلفة

ولتوضيح كيفية استخدام طرق التقييم هذه ، نسوق المثال التالي والخاص بحركة الصنف (أ) من البضاعة لبيان تكلفة المخزون من البضاعة في كل نظام من نظامي المخازن :

مثال : فيما يلي حركة الصنف (أ) من المخزون خلال شهر يناير :-

بيانات	الكمية بالوحدات	تكلفة الوحدة	سعر البيع
1/1 رصيد	100 وحدة	10 دينار	-
1/5 مشتريات	200	11	-
1/10 مبيعات	150	-	20 دينار
1/15 مشتريات	200	12	-
1/20 مبيعات	200	-	20
1/25 مشتريات	100	13	-
1/30 مبيعات	50	-	20

تقييم المخزون عند اتباع نظام المخازن الدوري (الفعلي)

كما أسلفنا انه في هذا النظام يتم تحديد وحدات المخزون من البضاعة المتبقية في نهاية الفترة وذلك عن طريق الجرد الفعلي (الحصر الفعلي) . ومن خلال المعلومات المعطاة في المثال أعلاه يتضح أن عدد الوحدات المتبقية في آخر الفترة هي 200 وحدة ، احتسبت كالآتي :-

وحدات في بضاعة أول المدة	100 وحدة
+ وحدات مشتراة خلال الفترة	500
= وحدات معدة للبيع خلال الفترة	600 وحدة
- وحدات مباعة خلال الفترة	400
= وحدات في بضاعة آخر الفترة	200 وحدة

لاحظ أن وحدات آخر الفترة تم تحديدها عن طريق الجرد الفعلي وليس بالطريقة التي عملت أعلاه . ولذلك دعنا نفترض أن نتيجة الجرد الفعلي كانت 200 وحدة من المخزون .
والآن نستخدم الطرق المختلفة في تحديد تكلفة هذه الوحدات المتبقية .

(1) طريقة سعر التكلفة الأصلي :

في الحالات التي يمكن فيها تمييز وحدات المخزون ومعرفة سعر شراء كل وحدة منها ، وذلك أما عن طريق فواتير الشراء أو عن طريق السعر الملتصق على كل وحدة ، فإنه يمكن تحديد تكلفة المخزون باستخدام هذه الطريقة . وتستخدم هذه الطريقة عادة في تحديد تكلفة البضائع غالية الثمن والتي يمكن تمييزها . مثال ذلك السيارات ، الآلات ، الثلاجات....

فإذا افترضنا أن الوحدات المتبقية تكلفتها الفعلية هي كما يلي :

50 وحدة من مشتريات يوم 1/25 أي 13 دينار / الوحدة

100 وحدة من مشتريات يوم 1/5 أي 11 دينار / الوحدة

50 وحدة من رصيد أول الفترة يوم 1/1 أي 10 دينار / الوحدة

فإن تكلفة المخزون تكون 2250 دينار ، حسب كما يلي :

$$\text{تكلفة المخزون} = (13 \times 50) + (11 \times 100) + (10 \times 50)$$

$$= 650 + 1100 + 500$$

$$= 2250 \text{ دينار}$$

ويمكن إيجاد تكلفة المبيعات كما يلي :

تكلفة بضاعة أول المدة 1000 دينار

تكلفة المشتريات خلال الفترة 5900 دينار

تكلفة بضاعة معدة للبيع 6900 دينار

تطرح تكلفة بضاعة آخر المدة (2250) دينار

تكلفة بضاعة مباعة 4650 دينار

(2) طريقة الوارد أولا صادر أولا :

هذه الطريقة تفترض أن السلع المشتراه أولا تصرف أو تباع أولا ، حيث تسعر السلع المنصرفة أو المباعة بأسعار أقدم المشتريات ، وبالتالي يتم تسعير (تحديد تكلفة) السلع

مخزون البضاعة

المتبقية في آخر الفترة بأحدث الأسعار على افتراض أنها تمثل آخر السلع المشتراه خلال الفترة . وتجدر الإشارة إلى أن هذه الطريقة يمكن استخدامها بغض النظر عن التدفق الفعلي (المادي) للسلع ، أي أن تدفق الأسعار هو الذي يؤخذ في الاعتبار وليس التدفق المادي للسلع.

ونعود الآن إلى كيفية استخدام طريقة الوارد أولاً صادر أولاً في تحديد تكلفة الوحدات المتبقية في مثالنا السابق ، 200 وحدة

عندما تباع الوحدات ويتم تقييمها بأول الأسعار خلال الفترة فهذا يؤدي إلى أن تقسيم الوحدات التي لم تباع بآخر الأسعار . وكما نرى أن هناك 200 وحدة متبقية في نهاية الفترة ولتحديد تكلفتها نستخدم أسعار آخر 200 وحدة اشترت . وبالنظر إلى مثالنا نجد أن آخر عملية شراء تحتوى على 100 وحدة يوم 1/25 سعر الوحدة 13 دينار ثم قبلها 200 وحدة اشترت يوم 1/15 سعر الوحدة 12 دينار وبالتالي تستخدم أسعار هاتين العمليتين لتحديد تكلفة الوحدات الـ 200 المتبقية وذلك كما يلي : (أنظر آلية عمل هذه الطريقة في شكل 4-9)

$$\begin{array}{rcl}
 100 \text{ من الوحدات المشتراه في } 1/25 \text{ بسعر } 13 \text{ دينار / الوحدة} & & \\
 + & & \\
 100 \text{ من الوحدات المشتراه يوم } 1/15 \text{ بسعر } 12 \text{ دينار / الوحدة} & & \\
 \hline
 \text{تكلفة المخزون} = (13 \times 100) + (12 \times 100) & & \\
 = 1300 + 1200 & & \\
 = 2500 \text{ دينار} & &
 \end{array}$$

ويمكن إيجاد وتكلفة الوحدات (البضاعة) المباعة كما يلي :

تكلفة بضاعة معدلة للبيع خلال الفترة	6900 دينار
(-) تكلفة بضاعة آخر الفترة	(2500) دينار
تكلفة البضاعة المباعة	<u>4400 دينار</u>

شكل (9-4)

آلية طريقة الوارد أولا صادر أولا
(ما يشتري أولا يبيع أولا)

الوحدات المباعة:	الوحدات المتاحة للبيع خلال الفترة
100 وحدة \times 10 = 1000 د.	100 وحدة رصيد 1/1 بسعر 10 دينار
200 وحدة \times 11 = 2200 د.	200 وحدة مشتريات يوم 1/5 بسعر 11 دينار
100 وحدة \times 12 = 1200 د.	200 وحدة مشتريات يوم 1/15 بسعر 12 دينار
تكلفة وحدات مباعة 4400	
الوحدات المتبقية :	
100 وحدة \times 12 = 1200 د.	100 وحدة مشتريات يوم 1/25 بسعر 13 دينار
100 وحدة \times 13 = 1300 د.	600 وحدة معدة للبيع
تكلفة وحدات متبقية = 2500 د.	

(3) طريقة الوارد أخيرا صادر أولا :

هذه الطريقة تفترض أن السلع المشتراه أخيرا تصرف أو تباع أولا ، حيث تسعر السلع المنصرفة أو المباعة بأسعار أحدث المشتريات ، بالتالي يتم تسعير (تحديد تكلفة) السلع المتبقية في آخر الفترة بأقدم الأسعار على افتراض أنها تمثل أول السلع المشتراه خلال الفترة ، وتجدر الإشارة إلى أن هذه الطريقة يمكن استخدامها بغض النظر عن التدفق الفعلي (المادي) للسلع ، أي أن تدفق الأسعار هو الذي يؤخذ في الاعتبار وليس التدفق المادي للسلع.

ونعود الآن إلى كيفية استخدام طريقة الوارد أخيرا صادر أولا في تحديد تكلفة الوحدات المتبقية في مثالنا السابق ، 200 وحدة عندما تباع الوحدات ويتم تقييمها بأخر الأسعار خلال الفترة فهذا يؤدي بالتالي إلى أن تقيم الوحدات التي لم تباع (المتبقية) بأول الأسعار . وكما نرى أن هناك 200 وحدة متبقية في آخر الفترة ولتحديد تكلفتها نستخدم أسعار أول 200 وحدة اشترت . وبالنظر في مثالنا نجد أن أول عملية شراء تحتوي على 100 وحدة والمتواجدة في رصيد أول المدة في 1/1 سعر الوحدة 10 دينار وبعدها تؤخذ 100 وحدة مشتريات يوم 1/5 سعر الوحدة 11 دينار ، وبالتالي تستخدم أسعارها في

مخزون البضاعة

تحديد تكلفة المخزون (الوحدات المتبقية) على افتراض أنها من أقدم الوحدات المشتراه وذلك كما يلي : (انظر آلية عمل هذه الطريقة في شكل 9-5).

$$\left. \begin{array}{l} 100 \text{ من الوحدات المتواجدة في المخزن في } 1/1 \text{ بسعر } 10 \text{ دينار / الوحدة} \\ + \\ 100 \text{ من الوحدات المشتراه يوم } 1/5 \text{ بسعر } 11 \text{ دينار الوحدة} \end{array} \right\} 200 \text{ وحدة}$$
$$\text{تكلفة المخزون} = (10 \times 100) + (11 \times 100)$$
$$= 1000 + 1100$$
$$= 2100 \text{ دينار}$$

ويمكن إيجاد تكلفة الوحدات (البضاعة) المباعة كما يلي :

تكلفة بضاعة مباعة خلال الفترة	6900 دينار
(-) تكلفة بضاعة آخر الفترة	(2100) دينار
تكلفة البضاعة المباعة	<u>4800</u>

شكل (9-5)

آلية طريقة الوارد أخيرا صادر أولا
(ما يشتري أخيرا يباع أولا)

الوحدات المتبقية	الوحدات المتاحة للبيع خلال الفترة
100 وحدة × 10 = 1000 د.	100 وحدة رصيد 1/1 بسعر 10 دينار
200 وحدة × 11 = 2200 د.	200 وحدة مشتريات يوم 1/5 بسعر 11 دينار
2100	200 وحدة مشتريات يوم 1/15 بسعر 12 دينار
تكلفة وحدات مباعة	100 وحدة مشتريات يوم 1/25 بسعر 13 دينار
الوحدات المباعة	600 وحدة معدة للبيع
100 وحدة × 11 = 1100 د.	
100 وحدة × 12 = 2400 د.	
100 وحدة × 13 = 1300 د.	
تكلفة وحدات متبقية = 4800 د.	

(4) طريقة متوسط سعر التكلفة :

تبعاً لهذه الطريقة يتم احتساب متوسط سعر التكلفة وذلك بقسمة تكلفة الوحدات المعدة للبيع خلال الفترة على عدد الوحدات المعدة للبيع خلال الفترة ، ثم يستخدم هذا المتوسط في تحديد تكلفة الوحدات المتبقية آخر الفترة وذلك بضرب عدد الوحدات المتبقية في متوسط سعر التكلفة .

وبالرجوع إلى مثالنا نجد أنه :

- إجمالي تكلفة الوحدات المعدة للبيع خلال الفترة 6900 دينار
- إجمالي عدد الوحدات المعدة للبيع خلال الفترة 600 وحدة
- متوسط سعر التكلفة $= \frac{6900}{600} = 11.500$ دينار
- وباستخدام هذا المتوسط نجد أن تكلفة بضاعة آخر الفترة هي :
- $2300 = 11.500 \times 200$ دينار

مخزون البضاعة

ويمكن بعد ذلك إيجاد تكلفة الوحدات المباعة بإحدى طريقتين :

(أ)	تكلفة وحدات معدة للبيع خلال الفترة	6900 دينار
(-)	تكلفة وحدات متبقية آخر الفترة	2300 "
	تكلفة وحدات مباعة	4600 دينار

(ب)	عدد الوحدات المعدة للبيع خلال الفترة	600 وحدة
	عدد الوحدات المتبقية في آخر الفترة	(200)
	عدد الوحدات المباعة خلال الفترة	400 وحدة
	تضرب في متوسط سعر التكلفة	$\times 11.5$ دينار
	تكلفة الوحدات المباعة	4600 دينار

تقييم المخزون عند اتباع نظام المخازن المستمر

وفقا لهذا النظام يمكن معرفة تكلفة البضاعة المتبقية وتكلفة البضاعة المباعة في أي وقت ، حيث يتم إدخال الوحدات المشتراه في خانة الوارد من بطاقة الصنف مع التكلفة الخاصة بها ويتم إدخال الوحدات التي تباع في خانة الصادر مع التكلفة الخاصة بها ، وبالتالي ينتج الرصيد كمية وقيمة في الخانة المخصصة لذلك . لاحظ أن تواريخ الشراء والبيع لها أهميتها عند اتباع نظام الجرد المستمر .

وفيما يلي نستعرض الطرق التالية باستخدام نفس المثال السابق

1- طريقة الوارد أولا صادر أولا

2- طريقة الوارد أخيرا صادر أولا

3- طريقة المتوسط المتحرك

1 (طريقة الوارد أولا صادر أولا

كما أسلفنا أن هذه الطريقة تفترض أن الذي يرد أولا يتم بيعه أولا ، وبالتالي تستخدم الأسعار القديمة في تحديد تكلفة الوحدات التي تباع ثم يليها الأسعار الأحدث وهكذا . والشكل رقم (9-6) يمثل بطاقة صنف في نظام الجرد المستمر .

ملاحظات على شكل رقم (9-6)

- (1) كل عملية شراء توضع أولاً في خانة الوارد (كمية وسعر وتكلفة) ثم توضع في خانة الرصيد على حدها (كمية وسعر وتكلفة) يلي الوحدات السابقة لها . أي ترتب في خانة الرصيد حساب ورودها . ولا يجب جمع الوحدات المشتراه حديثاً على الوحدات السابقة لأن أسعارها تختلف وبذلك تسهل عملية التسعير للوحدات التي تباع.
- (2) كل وحدات تباع يجب أن تقيم حسب الأسعار القديمة أولاً ثم تستخدم الأسعار التالية لها إذا اقتضى الأمر ذلك . فمثلاً في حالة مبيعات يوم 1/10 (والتي كانت 150 وحدة) فلقد تم تقييم الـ 100 وحدة الأولى بأسعار 1/1 ثم تم تقييم الـ 50 وحدة التالية بأسعار 1/5
- (3) لاحظ أنه عند كل عملية شراء يتم ترتيب الوحدات المتاحة للبيع في خانة الرصيد حسب ورودها (أي الأقدم فالأحدث) وذلك حتى تسهل عملية تقييم الوحدات التي ستباع.
- (4) في نهاية الشهر وبعد آخر عملية بيع نجد أن خانة الرصيد تحتوي على 100 وحدة من مشتريات يوم 1/15 وبسعر 12 دينار وكذلك على 100 وحدة من مشتريات يوم 1/25 وبسعر 13 دينار وبالتالي فإن تكلفة المخزون في آخر المدة هي: $[(13 \times 100) + (12 \times 100)] = 2500$ دينار
- (5) لاحظ أن تكلفة الوحدات المباعة في نهاية الفترة هي عبارة عن حاصل جمع عمود التكلفة في خانة المبيعات (الصادر) والتي تساوى 4400 دينار .

شكل (9-6)

الوارد أولا صادر أولا - نظام الجرد المستمر

بطاقة صنف

التاريخ	بيان	وارد / مشتريات			صادر / مبيعات			الرصيد	
		كمية	سعر	قيمة	كمية	سعر	قيمة	كمية	قيمة
1/1	رصيد							100	1000
1/5	مشتريات	200	11	2200				100	1000
1/10	مبيعات 150 وحدة				100	10	1000	150	1650
					50	11	550		
1/15	مشتريات	200	12	2400				200	2400
1/20	مبيعات 200 وحدة				150	11	1650	150	1800
					50	12	600		
1/25	مشتريات	100	13	1300				100	1300
1/30	مبيعات 50 وحدة				50	12	600	100	1200
								100	1300
	تكلفة المبيعات						4400		

2500

تكلفة المخزون

(2) طريقة الوارد أخيرا صادر أولا:

كما سبق أن أسلفنا أن هذه الطريقة تفترض أن الذي يرد أخيرا يتم بيعه أولا ، وبالتالي تستخدم الأسعار الجديدة في تحديد تكلفة الوحدات التي تباع ثم التي قبلها ، وهكذا. والشكل رقم (9-7) يمثل بطاقة صنف في نظام الجرد المستمر

شكل (7-9)
الوارد أخيرا صادر أولا - نظام الجرد المستمر
بطاقة صنف

التاريخ	بيان	وارد / مشتريات			صادر / مبيعات			الرصيد	
		كمية	سعر	قيمة	كمية	سعر	قيمة	سعر	قيمة
1/1	رصيد							10	1000
1/5								10	1000
	مشتريات	200	11	2200				11	2200
1/10	مبيعات 150 وحدة				150	11	1650	10	1000
								11	550
1/15	مشتريات	200	12	2400				10	1000
								11	550
								12	2400
1/20	مبيعات 200 وحدة				200	12	2400	10	1000
								11	550
1/25	مشتريات	100	13	1300				10	1000
								11	550
								13	1300
1/30	مبيعات 50 وحدة				50	13	650	12	1200
								11	550
								13	650
	تكلفة المبيعات						4700		
									2200
									تكلفة المخزون

ملاحظات على شكل رقم (7-9)

- (1) نفس الملاحظة على شكل (6-9)
- (2) كل وحدات تباع تقيم حسب الأسعار الحديثة أولا ثم تستخدم الأسعار التي قبلها إذا اقتضى الأمر ذلك . فمثلا في حالة المبيعات التي تمت يوم 1/10 (والتي كانت 150 وحدة) فلقد تم استخدام أسعار 1/5 فقط لان الوحدات المشتراه في

1/5 أكثر من الوحدات التي بيعت يوم 1/10 وهذا واضح من الرصيد الذي تبقى وهو 50 وحدة وبسعر 11 دينار .

(3) نفس الملاحظة على شكل (9-6)

(4) في نهاية الشهر وبعد آخر عملية بيع نجد أن خانة الرصيد تحتوى على 100 وحدة من رصيد الوحدات في 1/1 وبسعر 10 دينار ، و 50 وحدة من مشتريات 1/5 وبسعر 11 دينار وكذلك على 50 وحدة من مشتريات 1/25 وبسعر 13 دينار، وبالتالي فإن تكلفة المخزون في نهاية الفترة هي :

$$[(13 \times 50) + (11 \times 50) + (10 \times 100)] = 2200 \text{ دينار}$$

(5) لاحظ أن تكلفة الوحدات المباعة في نهاية الفترة هي عبارة عن حاصل جمع عمود التكلفة في خانة المبيعات (الصادر) والتي تساوى 4700 دينار .

(3) طريقة المتوسط المتحرك:

وتبعا لهذه الطريقة يتم احتساب متوسط التكلفة بعد كل عملية شراء، حيث تجمع الوحدات المشتره على الوحدات المتاحة للبيع (الوحدات السابقة) وكذلك تجمع تكلفة الوحدات المشتره على تكلفة الوحدات السابقة . ويتحدد متوسط التكلفة المتحرك كما يلي:

$$\text{متوسط التكلفة المتحرك} = \frac{\text{تكلفة الوحدات المتواجدة} + \text{تكلفة الوحدات المشتره}}{\text{عدد الوحدات المتواجدة} + \text{عدد الوحدات المشتره}}$$

ويستخدم هذه المتوسط في تحديد تكلفة الوحدات التي تباع إلى أن تتم عملية شراء جديدة وعندها يعاد احتساب متوسط التكلفة بالطريقة التي اشرنا إليها أعلاه . وبمعنى آخر أن متوسط التكلفة يستخدم في تقييم الوحدات المباعة طالما أنه ليس هناك مشتريات جديدة. ولكن عند ورود مشتريات جديدة يجب إعادة احتساب المتوسط وهكذا . والشكل رقم (8-9) يمثل بطاقة صنف في نظام الجرد المستمر .

شكل (8-9)

المتوسط المتحرك - نظام الجرد المستمر

بطاقة صنف

التاريخ	بيان	وارد / مشتريات			صادر / مبيعات			الرصيد	
		كمية	سعر	قيمة	كمية	سعر	قيمة	كمية	قيمة
1/1	رصيد							100	1000
1/5	مشتريات	200	11	2200				300	3200
1/10	مبيعات				150	10.67	1600	150	1600
1/15	مشتريات	200	12	2400				350	4000
1/20	مبيعات				200	11.43	2286	150	1714
1/25	مشتريات	100	13	1300				250	3014
1/30	مبيعات				50	12.06	603	200	2411
	تكلفة المبيعات						4489		
	تكلفة المخزون								

ملاحظات على شكل رقم (8-9)

- عند ورود مشتريات جديدة يعاد احتساب المتوسط المتحرك ويستخدم في تقييم (تحديد تكلفة) الوحدات المباعة حتى ترد مشتريات أخرى ولهذا سمي بالمتحرك.
- بعد كل عملية شراء يتم تعديل الرصيد (كمية وقيمة) وبالتالي فإن الرصيد يمثل رقم واحد فقط بخلاف الطريقتين السابقتين، حيث الرصيد لا يعدل وتبقى المشتريات مرتبة حسب ورودها في خانة الرصيد.
- تكلفة المخزون في آخر الفترة هي 2411 دينار وعدد الوحدات 200 وحدة
- تكلفة الوحدات المباعة هي حاصل جمع محدد التكلفة في خانة الصادر وهي 4489 دينار.
- تكلفة البضاعة المعدة للبيع خلال الفترة هي 6900 دينار (2411 + 4489)
- نظرا لوجود كسور عشرية عند احتساب المتوسط فإن التكلفة مقربة إلى أقرب عدد صحيح.

أساس التكلفة أو السوق أيهما أقل

إن المبدأ الأساسي لتقييم مخزون البضاعة هو مبدأ التكلفة ، حيث يقصد بالتكلفة ثمن الشراء مضافا إليه جميع المصروفات التي تتفق على البضاعة المشتراه حتى وصولها مخازن الشركة .

ولذلك يجب أن يظهر مخزون البضاعة في القوائم المالية بثمن التكلفة ، هذه هي القاعدة العامة ، ولكن لكل قاعدة شواذ ، فإذا كان سعر السوق للبضاعة أقل من سعر التكلفة فيجب أن يظهر مخزون البضاعة مقيم بسعر السوق في قائمة المركز المالي وقائمة الدخل . وسعر السوق (أو سعر الاستبدال كما يسمى أحيانا) هو سعر شراء نفس النوع من البضاعة في سوق الشراء (وليس سوق البيع) . وبالتالي يجب أن تقيم البضاعة بالتكلفة إلا إذا كان سعر السوق أقل من سعر التكلفة ، وعندها يجب أن يقيم المخزون بسعر السوق عند تبويبه على القوائم المالية ، أي تقييم المخزون بالتكلفة أو السوق أيهما أقل .

وإتباع أساس التكلفة أو السوق أيهما أقل في تقييم مخزون بضاعة آخر المدة هو تطبيق لمبدأ محاسبي مهم إلا وهو مبدأ الحيطة والحذر والذي ينص على عدم اتخاذ أي ربح في الحساب إلا عند تحققه فعلا والاحتياط لأي خسارة .

وعند استخدام أساس التكلفة أو السوق أيهما أقل قد تقوم بعض الشركات بتطبيقه على كل صنف من البضاعة على حده وقد تقوم بعض الشركات الأخرى بتطبيقه على إجمالي الأصناف . ففي الحالة الأولى يقارن سعر التكلفة بسعر السوق لكل صنف وتتخذ القيمة الأقل ، وبعد الانتهاء من استعراض جميع الأصناف تجمع القيم الأقل (سواء تكلفة أو سوق) وينتج عن ذلك تكلفة المخزون الواجب إظهاره على القوائم المالية .

أما في الحالة الثانية فتحسب قيمة الأصناف على أساس سعر التكلفة مرة وعلى أساس سعر السوق مرة أخرى ثم تجمع محتويات كل أساس تقييم ويقارن المجموعين ويؤخذ المجموع الأقل تبعاً لأساس التكلفة أو السوق أيهما أقل ولتوضيح ذلك نفترض المعلومات التالية والخاصة بمخزون البضاعة لشركة ما :

مخزون البضاعة

الصفة	الكمية	سعر التكلفة	سعر السوق
أ	100 وحدة	10 دينار	11 دينار
ب	" 50	" 9	" 8
ج	" 90	" 8	" 7
د	" 80	" 6	" 7
هـ	" 70	" 8	" 6

وتبعاً للحالة الأولى وذلك بأخذ كل صنف على حده ومقارنة سعر التكلفة والسوق، فهذا يبدو كما يلي :

الصفة	التكلفة	السوق	أيهما أقل
أ	1000 دينار	1100 دينار	1000 دينار
ب	" 450	" 400	" 400
ج	" 720	" 630	" 630
د	" 480	" 560	" 480
هـ	" 560	" 560	" 420
	<u>3210 دينار</u>		<u>2930 دينار</u>

وبالمقارنة بين إجمالي رقم التكلفة 3210 دينار وبين إجمالي القيم الأقل 2930 دينار يتضح أن هناك خسارة متوقعة بسبب هبوط أسعار البضاعة قدرها 280 دينار، وبالتالي يعمل القيد التالي لتكوين مخصص هبوط أسعار البضاعة :

280	حـ/ خسارة هبوط أسعار بضاعة
280	حـ/ مخصص هبوط أسعار بضاعة

أما تبعاً للحالة الثانية والتي تقارن بين إجمالي التكلفة وإجمالي السوق فهي كما يلي:-

الصفة	التكلفة	السوق
أ	1000 دينار	1100 دينار
ب	" 450	" 400
ج	" 720	" 630
د	" 480	" 560
هـ	" 560	" 420
	<u>3210 دينار</u>	<u>3110 دينار</u>

مخزون البضاعة

وبالمقارنة بين إجمالي التكلفة 3210 دينار وبين إجمالي السوق 3110 دينار يتضح ان هناك خسارة متوقعة بسبب هبوط أسعار البضاعة قدرها 100 دينار ، وبالتالي يعمل القيد التالي لتكوين مخصص هبوط أسعار البضاعة :

100	حـ/ خسارة هبوط أسعار بضاعة
100	حـ/ مخصص هبوط أسعار بضاعة

وأي من الطريقتين السابقتين مقبولتين شريطة الثبات على أحدهما في كل مرة . ويتم إقفال خسائر هبوط الأسعار في ملخص الدخل ، أما رصيد مخصص هبوط أسعار البضاعة فيظهر مطروحا من رصيد المخزون في قائمة المركز المالي وذلك كما يلي :

xx	نقدية
xxx	استثمارات قصيرة الأجل
xx	مخصص هبوط أسعار أوراق مالية
xxx	مدينون
xx	مخصص ديون مشكوك في تحصيلها
xx	مخزون بضاعة
xx	مخصص هبوط أسعار بضاعة

عجز أو زيادة المخزون

لقد سبق أن اشرنا إلى أن إتباع نظام المخازن (الجرد) المستمر لا يغني عن ضرورة إجراء الجرد الفعلي للبضاعة بالمخازن ، والغرض من ذلك هو مقارنة الوجود الفعلي للأصناف المختلفة من البضاعة بما هو مثبت بالدفاتر (بطاقات الصنف) ومن ثم إجراء أي تسويات من شأنها تعديل البطاقات طبقاً لما هو موجود فعلاً. فقد يكون هناك عجزاً في المخزون كأن تكون الكمية الفعلية لصنف معين اقل من الكمية المثبتة ببطاقة ذلك الصنف ، أو أن تكون هناك زيادة في المخزون كأن تكون الكمية الفعلية لصنف معين أكثر من تلك المثبتة بالدفاتر (بطاقة الصنف) .

ولمعالجة العجز والزيادة في المخزون يفتح حساب يسمى بهذا الاسم وتثبت فيه هذه الفروق على أن يقلل رصيد هذا الحساب في تكلفة البضاعة المباعة بدلا من إظهاره كبنء سالب (مدين) أو موجب (دائن) في قائمة الدخل .
ولتوضيح ذلك نسوق المثال التالي :

مثال :

عند الانتهاء من عمليات الجرد لمخزون البضاعة وبعد مقارنة الكميات الفعلية (حسب الجرد) بالكميات المثبتة بالبطاقات اتضحت الفروق التالية لبعض الأصناف:

الصفء	الجرء الفءلى	حسب الدفاتر	(عجز) أو زيادة	سعر	التكفة
أ	1000 وحدة	1010 وحدة	(10)	10	(100)
ب	" 3000	" 2990	10	5	50
ج	" 4000	" 4015	(15)	8	(120)
د	" 2500	" 2510	(10)	11	(110)
هـ	" 1800	" 1810	(10)	12	(120)
					(400)

يتضح أن هناك عجز صافى قيمته 400 دينار حيث أن العجز الإجمالى 450 دينار والزيادة كانت 50 ديناراً وبالتالي يكون قيد التسوية للعجز والزيادة كما يلي :

450	حـ/ عجز أو زيادة المخزون
450	حـ/ المخازن
	100 صنف أ
	120 صنف ج
	110 صنف د
	120 صنف هـ
	تسوية العجز فى الأصناف أ ، ج ، د ، هـ

50	حـ/ المخازن
50	حـ/ عجز أو زيادة المخزون
	تسوية الزيادة فى الصنف (ب)

ويظهر حساب عجز أو زيادة المخزون كما يلي

مخزون البضاعة

منه	حـ/ عجز وزيادة المخزون	له
450	حـ/ المخازن	50 حـ/ المخازن
		400 مرحل
450		450
400	منقول	400 حـ/ تكلفة المبيعات

وقد تم إقفال الحساب في تكلفة المبيعات حيث كان قيد الإقفال كما يلي :

400	حـ/ تكلفة المبيعات
400	حـ/ عجز أو زيادة المخزون

أسئلة وتدريبات

1.9 أشرح المقصود بمخزون البضاعة .

2.9 أكمل ما يلي :

تشمل في بضاعة آخر المدة

لا نعم

_____	_____	أ - بضاعة أمانة لدى وكيل الشركة
_____	_____	ب- بضاعة أمانة من موكل الشركة
_____	_____	ج- بضاعة في أحد فروع الشركة للبيع
_____	_____	د - بضاعة في المعارض
_____	_____	هـ- بضاعة لدى الشركة لبيعها نظير عمولة
_____	_____	و - بضاعة بالمخازن في انتظار ردها للمورد
_____	_____	نظرا لعدم مطابقتها للمواصفات
_____	_____	ز - بضاعة بالطريق مشتراه بشرط التسليم
_____	_____	محل البائع

3.9 شركة تقوم باستيراد وبيع المواد الغذائية ، بين فيما يلي ما يدخل ضمن البضاعة وما لا يدخل ضمنها وذلك بوضع علامة (✓) أو علامة (x) في المكان المناسب.

- () أ- شراء سيارة لاستخدامها في نقل البضائع
- () ب- شراء شحنة معلبات من مصنع تعليب الفواكه
- () ج- شراء مكيفات للمكاتب
- () د- شراء سلع تموينية
- () هـ- شراء أرفف للمحلات التابعة للشركة
- () و- شراء وقود وزيوت

4.9 حدثت العمليات التالية في شركة تجارية تتبع نظام الجرد الدوري ، بين أي منها تدخل ضمن حساب المشتريات (أي يجعل حساب المشتريات مدينا بها) وذلك بوضع علامة (✓) أو علامة (x) في المكان المناسب :

- () أ - شراء سلع تموينية
- () ب- شراء قرطاسية لاستخدامها في أعمالها الإدارية.
- () ج- شراء قطع غيار للسيارات المستخدمة.
- () د - شراء قطعة ارض.
- () هـ- استلام بضاعة من موكل الشركة.
- () و - شراء نضائد وإطارات للسيارات المستخدمة.
- () ز - شراء مأكولات ولوازم أطفال.
- () ح - شراء معلبات مختلفة.

5.9 قارن بين نظامي المخازن المستمر والمخازن الدوري

6.9 لماذا يفضل نظام المخازن المستمر على نظام المخازن الدوري ؟
7.9 عرف ما يلي :

- أ - طريقة الوارد أولا صادر أولا
- ب- طريقة الوارد أخيرا صادر أولا

8.9 بافتراض إتباع نظام المخازن الدوري فما هي القيود النموذجية لإثبات كل من العمليات التالية (نموذجيه تعنى يدون أرقام)

- أ - شراء بضاعة على الحساب
- ب- رد بضاعة ثم شرائها نقدا

- ج- بيع بضاعة على الحساب
د - رد بضاعة مبيعة نقدا
هـ- دفع مصروفات نقل مشتريات
و - قيود التسوية اللازمة :
- 1- لإثبات بضاعة آخر المدة 2- إقفال بضاعة أول المدة
- 9.9) بافتراض إتباع نظام المخازن المستمر فما هي القيود النموذجية لإثبات العمليات التالية :
- أ - شراء بضاعة نقدا.
ب- رد بضاعة مشتراه على الحساب.
ج- بيع بضاعة على الحساب.
د - رد بضاعة مبيعة على الحساب.
هـ- دفع مصروفات جمركية على المشتريات.
و - عجز المخزون وإقفاله.
- 10.9) اشرح أساس التكلفة أو السوق أيهما أقل ؟
- 11.9) ضع علامة (✓) أو علامة (×) مشيرا إلى صحة أو عدم صحة كل عبارة من العبارات الآتية :
- () 1- كلما زادت تكلفة بضاعة آخر المدة ، كلما أدى ذلك إلى نقص تكلفة البضاعة المبيعة .
- () 2- كلما نقصت تكلفة البضاعة المبيعة كلما أدى ذلك إلى زيادة إجمالي الدخل.
- () 3- إذا أضيفت تكلفة بضاعة آخر المدة إلى تكلفة البضاعة المبيعة ينتج عن ذلك تكلفة البضاعة المعدة للبيع.
- () 4- في حالة عدم وجود بضاعة أول المدة ، فإن تكلفة المشتريات خلال الفترة تكون مساوية لتكلفة البضاعة المعدة للبيع.
- () 5- عند إتباع نظام المخازن المستمر ، فإن تكلفة البضاعة المبيعة لا يمكن معرفتها إلا عن طريق الجرد الفعلي للمخزون .

() 6- في حالة إتباع نظام المخازن المستمر فإن قيد شراء البضاعة يكون كالتالي :

xx	حـ/ المشتريات	حـ/ المصرف
xx		

- () 7- عند إتباع طريقة الوارد أولا صادر أولا ، فإن بضاعة آخر المدة يتم تسعيرها بأقدم الأسعار .
- () 8- عند إتباع طريقة الوارد أخيرا صادر أولا فإن الوحدات المباعة أو المنصرفة من المخازن يتم تسعيرها بأحدث الأسعار .
- () 9- في حالة وجود بضاعة بالطريق عند إعداد القوائم المالية في نهاية الفترة فإن هذه البضاعة يجب شملها ضمن بضاعة آخر المدة للمشتري خصوصا إذا كان الإنفاق ينص على أن التسليم محل المشتري .
- () 10- في حالة وجود بضاعة أمانة في مخازن الشركة عند إعداد القوائم المالية في نهاية السنة فإن هذه البضاعة يجب ألا تشمل ضمن بضاعة آخر المدة للشركة .

9 . 12) فيما يلي بعض البيانات الخاصة بالسلعة (س) خلال شهر يناير :

أول يناير	رصيد	12 وحدة	بسر 15 دينار
16 يناير	مشتريات	8 "	بسر 16 "
24 يناير	مشتريات	15 "	بسر 18 "
30 يناير	مشتريات	10 "	بسر 20 "
وبعد إجراء الجرد الفعلي اتضح وجود 14 وحدة بالمخازن ، المطلوب :			
احتساب تكلفة المخزون في نهاية الشهر طبقا للطرق الآتية :			

- 1- الوارد أولا صادر أولا
- 2- الوارد أخيرا صادر أولا
- 3- متوسط أسعار الشراء

مخزون البضاعة

9.13) باستخدام البيانات التالية للأصناف المختلفة من البضاعة المطلوب تحديد الرقم الذي يظهر في قائمة المركز المالي بطريقتين :

الصنف	عدد الوحدات	تكلفة الوحدة	سعر السوق للوحدة
أ	1000	1 دينار	1.5 دينار
ب	1500	" 4	" 4.5
جـ	2000	" 6	" 5
د	2500	" 8	" 7

9.14) كانت المعلومات الخاصة برصيد أول المدة والمشتريات الخاصة بالسلعة ص خلال شهر يناير كما يلي :

1/1 رصيد	8 وحدات	بسر 10 دينار
1/5 مشتريات	12 "	بسر 11 "
1/15 مشتريات	16 "	بسر 12 "
1/20 مشتريات	15 "	بسر 13 "
1/25 مشتريات	18 "	بسر 14 "

وعند إجراء الجرد الفعلي اتضح وجود 30 وحدة من السلعة ص في نهاية الفترة

المطلوب : احتساب تكلفة المخزون وتكلفة البضاعة المباعة وذلك باستخدام الطرق الآتية:

- 1- الوارد أولا صادر أولا.
- 2- الوارد أخيرا صادر أولا.
- 3- متوسط أسعار الشراء.

9.15) الآتي بيانات عن المشتريات والمبيعات ومخزون أول المدة الخاصة بالسلعة(س) خلال شهر يناير :

المشتريات	
1 يناير (رصيد)	100 × 5.000 دينار
" 4	300 × 5.100 "
" 11	400 × 5.000 "
" 18	200 × 4.750 "
" 26	600 × 4.500 "
" 30	300 × 4.300 "
المبيعات	
5 يناير	300 وحدة
" 12	200 "
" 27	700 "
" 28	100 "

المطلوب :

تحديد تكلفة المخزون وتكلفة البضاعة المباعة في نهاية شهر يناير باستخدام طريقة متوسط أسعار الشراء ، بافتراض :

1- أن الشركة تتبع نظام الجرد المستمر

2- أن الشركة تتبع نظام الجرد الدوري

9. 16. أظهرت سجلات المخازن لشركة (أ) المعلومات التالية والخاصة بالسلعة (س)
[افترض عمليات الشراء والبيع قد تمت حسب ترتيب الأرقام]

مخزون البضاعة

كمية	سعر	قيمة	
500	6.000	3000 د.	وحدات معدة للبيع :
			رصيد أول المدة
			مشتريات :
600	6.100	3660 د.	(1)
600	6.200	3720 د.	(3)
400	6.300	2520 د.	(5)
2100 وحدة		12900 د.	
			مبيعات
900			(2)
500			(4)
300			(6)
1700 وحدة			
المطلوب : إيجاد الآتي :			
طريقة التقييم	تكلفة بضاعة آخر المدة	تكلفة البضاعة المباعة	
أ (الوارد أولا صادر أولا			
ب (لوارد أخيرا صادر أولا			
ج (متوسط أسعار الشراء			

9.17 (شركة لديها 200 وحدة من الصنف (ب) في نهاية الفترة ، وخلال السنة كانت حركة البضاعة الواردة كما يلي :

بيان	الكمية	السعر	القيمة
1/1 رصيد	100 وحدة	0.400 د.	----- د.
3/5 مشتريات	300 "	0.500 د.	----- د.
6/3 مشتريات	300 "	0.600 د.	----- د.
10/8 مشتريات	200 "	0.800 د.	----- د.
12/16 مشتريات	100 "	0.900 د.	----- د.

المطلوب :

1- عند إتباع طريقة الوارد أولا صادر أولا فإن :

- تكلفة البضاعة المباعة هي : _____
- تكلفة البضاعة المتبقية هي : - _____

2- عند إتباع طريقة الوارد أخيرا صادر أولا فإن :

- تكلفة البضاعة المباعة هي : _____
- تكلفة البضاعة المتبقية هي : _____

3- عند إتباع طريقة متوسط أسعار الشراء فإن :

- تكلفة البضاعة المباعة هي : _____
- تكلفة البضاعة المتبقية هي : _____

18.9) كانت البضاعة المعدة للبيع خلال الفترة من الصنف (جـ) كما يلي :

رصيد أول المدة 30 " بسعر 18 دينار

عملية الشراء الأولى 50 " بسعر 19 "

عملية الشراء الثانية 25 " بسعر 20 "

علما بان نظام الجرد الدوري هو المتبع ، وان الوحدات المتبقية 20 وحدة

المطلوب : احتساب تكلفة المخزون بثلاث طرق ؟

19.9) باستخدام معادلات قائمة الدخل ، المطلوب إيجار القيم المجهولة بالجدول التالي

والذي يبين قوائم الدخل لشركة لثلاث سنوات متتالية [الأرقام بالدينارات]

البند	2008	2009	2010
مبيعات	100000	120000	140000
بضاعة أول المدة	10000	؟	؟
مشتريات	؟	80000	؟
معدة للبيع	75000	؟	؟
بضاعة آخر المدة	؟	20000	30000
بضاعة مباعة	60000	؟	؟
إجمالي الدخل	؟	؟	50000

مخزون البضاعة

9.20) تتبّع شركة (أ) نظام المخازن المستمر وتستخدم طريقة الوارد أولاً صادر أولاً بخصوص البضاعة ، واليك المعلومات التالية والخاصة بالصنف (ب) والذي تتاجر فيه:

بضاعة أول المدة	100 وحدة بسعر 10 دينار
مشتريات يوم 1/10	150 " بسعر 11 "
مبيعات يوم 1/12	120 " "
مشتريات يوم 1/16	100 " بسعر 12 "
مبيعات يوم 1/20	130 " "
مشتريات يوم 1/25	180 " بسعر 13 "
مبيعات يوم 1/31	190 " "

فإذا علمت أن سعر بيع الوحدة 20 دينار ، فاجب عما يأتي :

أ - قيد المبيعات يوم 1/12

ب - قيد المشتريات يوم 1/25

ج - تكلفة بضاعة مبيعة وتكلفة بضاعة متبقية مبينة على بطاقة صنف

9.21) رصيد أول المدة والمشتريات خلال الشهر من صنف (أ) كانت كما يلي:

صنف (أ)

رصيد 1/1 11.500×15 دينار

مشتريات 1/12 12.000×20 دينار

مشتريات 1/17 11.700×12 دينار

مشتريات 1/26 12.300×16 دينار

وفي نهاية الشهر اتضح أن هناك 18 وحدة متبقية بالمخازن والمطلوب تحديد تكلفتها في نهاية الشهر وكذلك تكلفة الوحدات التي تم بيعها حسب الطرق الآتية:

1- الوارد أولاً صادر أولاً

2- الوارد أخيراً صادر أولاً

30 متوسط أسعار الشراء

9.22) من المعلومات التالية المطلوب احتساب الرقم الذي يقيم به المخزون حسب أساس التكلفة أو السوق أيهما اقل وذلك باستخدام طريقة الإجمالي وطريقة كل صنف على حده مع بيان تبويبه على قائمة المركز المالي في كل حاله:

مخزون البضاعة

الصفة	الكمية	تكلفة الوحدة	سعر السوق للوحدة
أ	200	10.500	10.000
ب	100	22.000	22.500
ج	400	15.000	16.000
د	300	21.000	20.000
هـ	200	15.500	15.000

9. 23) المعلومات التالية خاصة ببضاعة أول المدة والمشتريات والمبيعات خلال الشهر للصفة (ج) . علما بان الشركة تتبع نظام الجرد المستمر :

1 مايو رصيد	20×15 دينار
5 مايو مبيعات	9 وحدات
15 مايو مشتريات	10 × 21 دينار
18 مايو مبيعات	7 وحدات
25 مايو مبيعات	5 وحدات
30 مايو مشتريات	22×15 دينار

والمطلوب : تحديد تكلفة المخزون وتكلفة البضاعة المباعة باستخدام الطرق الثلاث.

9. 24) كانت حركة الصنف (ج) خلال الشهر كما يلي :

رصيد 1/1	10×15 دينار
مبيعات:	
يوم 12	7 وحدات
يوم 18	5 وحدات
يوم 26	8 وحدات
مشتريات:	
يوم 9	11×10 دينار
يوم 20	12×10 دينار

مخزون البضاعة

المطلوب :

- (1) بافتراض إتباع نظام الجرد المستمر فما هي تكلفة المخزون وتكلفة البضاعة المباعة مستخدما ثلاث طرق
- (2) بافتراض إتباع نظام الجرد الدوري فما هي تكلفة المخزون وتكلفة البضاعة المباعة مستخدما ثلاث طرق

9. 25) إليك المعلومات التالية والخاصة بالسلعة س خلال ثلاثة أشهر :

أول ابريل	رصيد	5 × 14 دينار
10 ابريل	مشتريات	10 × 14.250 دينار
12 ابريل	مبيعات	6 × 20 دينار
27 ابريل	مبيعات	4 × 20 دينار
6 مايو	مشتريات	8 × 14.500 دينار
7 مايو	مبيعات	5 × 20 دينار
14 مايو	مبيعات	2 × 20 دينار
25 مايو	مشتريات	7 × 15 دينار
6 يونيو	مبيعات	6 × 21 دينار
12 يونيو	مبيعات	3 × 21 دينار
15 يونيو	مشتريات	10 × 15.250 دينار
20 يونيو	مبيعات	5 × 22 دينار

المطلوب :

- (1) بافتراض إتباع نظام الجرد المستمر فما هي تكلفة البضاعة المباعة والبضاعة المتبقية آخر المدة بإتباع طريقة الوارد أخيرا صادر أولا.
- (2) إجراء قيود اليومية اللازمة لعمليات الشراء والبيع وتصوير حساب المخازن
- (3) ما هو إجمالي الدخل من المبيعات

9. 26) شركة (أ) تتبع نظام الجرد الدوري والآتي بيان بأرصدة أول المدة والعمليات المتعلقة بأصناف أجهزة الإذاعة المرئية التي تقوم الشركة بالأتجار فيها:

مخزون البضاعة

الموديل	رصيد 1/1	دفعات الشراء			الجرد الفعلي
		الأول	الثاني	الثالثة	في 12/31
أ) الكمية بالوحدات	5	6	4	5	7
التكلفة للوحدة	60	63	63	66	-
ب) الكمية بالوحدات	7	8	5	6	6
التكلفة للوحدة	110	109	112	114	-
ج) الكمية بالوحدات	2	4	2	2	3
التكلفة للوحدة	149	145	147	149	-
أد) الكمية بالوحدات	4	4	6	4	4
التكلفة للوحدة	200	205	208	210	-
هـ) الكمية بالوحدات	6	4	6	4	6
التكلفة للوحدة	260	263	270	272	-
و) الكمية بالوحدات	6	4	6	4	6
التكلفة للوحدة	356	351	340	330	-

المطلوب :

- 1) إيجاد تكلفة رصيد آخر المدة بإتباع طريقة الوارد أولاً صادر أولاً لكل صنف من الأصناف الستة أعلاه
- 2) إيجاد تكلفة المبيعات كل صنف

27.9 من الحسابات التالية المطلوب إعداد قائمة الدخل

المبيعات	864000	دينار
المشتريات	597000	دينار
مصروفات تأمين	3200	دينار
المخزون في 1/1	32240	دينار
المخزون في 12/31	41630	دينار
مردودات المشتريات	650	دينار
مصروفات استهلاك سيارات	900	دينار
مرتبات رجال البيع	14700	دينار

مخزون البضاعة

مصروفات إعلان	2100	دينار
مصروفات مهمات وأدوات	750	دينار
مصروفات بيعية متفرقة	570	دينار

28.9) تقدم شركة بإتباع نظام الجرد المستمر ، وعند نهاية الفترة كانت الأرصدة للأصناف المختلفة كما يلي :-

الصنف	وحدة	تكلفة	حسب الجرد المستمر	حسب الجرد الفعلي
أ	200	1		180
ب	1500	2		1520
جـ	2000	3		1900
د	8000	1		8000
هـ	13000	2		12800
و	500	20		480
ز	9400	5		9495
ح	11000	2		11200
ط	4000	21		3990
ى	5000	10		4995

المطلوب : تحديد العجز أو الزيادة في المخزون مع إثبات القيد اللازم وكذلك قيد الإقفال لحساب عجز وزيادة المخزون.

29.9) إليك بعض المعلومات المأخوذة من دفاتر شركة (أ) خلال سنة 1996 والمتعلقة بالسلعة (ص)

رصيد أول المدة	5000 × 18 دينار
مشتريات	20000 × 18 دينار
مردودات مشتريات	1000 × 18 دينار
مبيعات	18000 × 35 دينار
مردودات مبيعات	100 × 35 دينار

مخزون البضاعة

علما بان رصيد آخر المدة حسب الجرد الفعلي كان 5800 وحدة وان إجمالي المصروفات المختلفة عدا الضرائب كانت 250000 دينار
المطلوب :

- (1) إثبات قيود اليومية والتسويات اللازمة حسب نظام الجرد المستمر ونظام الجرد الدوري جنباً إلى جنب
- (2) إعداد قائمة الدخل تبعا لكل نظام

9. 30) إليك البيانات التالية والتي تتعلق بالسلعة (س) ، بافتراض انه ليس هناك مخزون لآخر المدة وان الشركة تتبع نظام الجرد الدوري :

المبيعات	المشتريات	
2.75 × 8000 دينار	2.000 × 10000 دينار	الربع الأول
2.800 × 3000 دينار	2.100 × 5000 دينار	
2.900 × 6000 دينار	2.100 × 8000 دينار	الربع الثاني
3.000 × 4000 دينار	2.250 × 4000 دينار	
3.000 × 10000 دينار	2.300 × 9000 دينار	الربع الثالث
3.100 × 2000 دينار	2.400 × 3000 دينار	
3.200 × 4000 دينار	2.400 × 5000 دينار	الربع الرابع
3.250 × 5000 دينار	2.500 × 8000 دينار	

المطلوب :

- احتساب إجمالي الدخل لكل ربع سنة باستخدام كل طريقة من الطرق الآتية :
- (1) الوارد أولا صادر أولا .
 - (2) الوارد أخيرا صادر أولا .
 - (3) متوسط أسعار الشراء .

الفصل العاشر

الأصول طويلة الأجل

كان الحديث في نقاشنا السابق منصبا على بنود الأصول المتداولة ، أي تلك التي تتحول إلى نقدية في فترة سنة أو دورة تجارية أيهما أطول مثال ذلك بند الاستثمارات قصيرة الأجل وبند المدينون وأوراق القبض وبند المخزون ، بالإضافة إلى البند السريع السيولة ألا وهو بند النقدية ذاته . وفي هذا الفصل سنناقش الأصول غير المتداولة أي الأصول طويلة الأجل والتي تنقسم بدورها إلى التصنيفات التالية :

- 1- الأصول الثابتة " الملموسة "
- 2- الأصول غير الملموسة
- 3- الأصول الاستخراجية (الطبيعية أو المتناقصة)

الأصول الثابتة

- الأصول الثابتة هي تلك الأصول التي تتصف أو تتميز بالآتي :
- 1- يتم اقتنائها لغرض استخدامها في النشاط المعتاد للشركة وليس لغرض بيعها.
 - 2- لها عمر إنتاجي أطول من السنة.
 - 3- لها كيان مادي ملموس.
 - 4- تعطى منافع وخدمات مستقبلية.
 - 5- أن يكون هناك حق قانوني للارتفاع بها.

تصنيفات الأصول الثابتة :

هناك العديد من التصنيفات التي تدرج تحت بند الأصول الثابتة في الحياة العملية، ولكن أكثرها انتشارا ما يلي :

- 1- المباني المستخدمة في عمليات الشركة مثل المباني الإدارية ومباني المصنع والمخازن والمستودعات ، شريطة أن تكون ملكا للشركة .

- 2- السيارات بمختلف أنواعها وأحجامها والتي تستخدم في نقل المستخدمين ونقل بضائع الشركة.
- 3- الآلات المستخدمة في إنتاج السلع التي تتاجر بها الشركة .
- 4- الآليات الثقيلة مثل الروافع والجرافات (الكواشيك) وآليات التسوية و ما على شاكلتها من الآليات الثقيلة .
- 5- الأثاث الخاص بالمكاتب والمساكن ومعسكرات العمل في مواقع المشاريع.
- 6- الأجهزة الكهربائية والإلكترونية والآلات الحاسبة وأجهزة الكمبيوتر وغيرها من الأجهزة التي تستخدم لأغراض الشركة ولها عمر إنتاجي يفوق السنة.
- 7- الأراضي المقام عليها المباني الإدارية والصناعية والمستغلة لأغراض الشركة.

تكلفة الحصول على الأصول الثابتة

يتم إثبات الأصول الثابتة في الدفاتر بالتكلفة التاريخية ، وتقاس التكلفة التاريخية بما دفع من نقدية أو ما يعادلها لاقتناء أصل ثابت وجعله معدا للغرض الذي اقتنى من أجله ، وبالتالي فإن التكلفة تشتمل على ثمن الشراء (ناقصا الخصم النقدي سواء انتفع به أم لم ينتفع به) بالإضافة إلى مصروفات النقل للداخل والمصروفات الجمركية ومصروفات التركيب والإعداد للإنتاج (في حالة الآلات الإنتاجية) . وهذه التكلفة يتم توزيعها على السنوات المستفيدة من خدمات الأصل الثابت عن طريق ما يعرف بالاستهلاك والذي سنناقشه لاحقا في هذا الفصل .

ولتنوع واختلاف مكونات بند الأصول الثابتة ، رأينا أن نستعرض فيما يلي عناصر التكلفة والمصروفات الأخرى والتي تدخل ضمن تحديد أو قياس التكلفة التاريخية للأراضي والمباني والآلات ، وذلك لكونها أكثر الأصول جدلا في تحديد تكلفتها :

أ- الأراضي :

- من بين المصروفات التي قد تدخل في تحديد تكلفة الأراضي ما يلي :
- ثمن الشراء - كما هو مبين في عقد الشراء.
- مصروفات وسطاء البيع.
- المصروفات القانونية والرسمية لتسجيل وإثبات الملكية .

الأصول طويلة الأجل

- مصروفات معاينة الأرض لمعرفة مدى ملائمتها للمشروع المزمع إقامته عليها.
- أتعاب المهندسين والمساحين.
- تكاليف هدم أي مبنى قديم مقام على الأرض بعد تخفيضها بثمن بيع المخلفات (في حالة بيعها).
- مصروفات الضرائب المتأخرة والمستحقة على الأرض، في حالة الاتفاق على دفعها من قبل المشتري.
- وأي مصروفات أخرى لها علاقة بالأراضي

ب- المباني :

- وقد تحتوى على كل أو بعض أو أكثر من العناصر التالية :
- ثمن الشراء حسب التعاقد ،أو تكلفة الإنشاء في حالة البناء الذاتي .
- المصروفات التي تتكبدها الشركة لإعادة تصميم المبنى المشتري لجعله ملائماً ومناسباً للغرض الذي اشترى من أجله . مثال ذلك عمليات التوسع وفتح أبواب جديدة وغير ذلك .
- تكاليف تمهيد وحفر الأرض المملوكة للشركة وذلك لغرض إعدادها لإقامة المبنى عليها بما في ذلك تكاليف إزالة المخلفات والعوائق .
- أتعاب تصميم ورسم الخرائط الخاصة بالبناء .
- أتعاب مهندس ومشرفي البناء.
- رسوم الحصول على تراخيص البناء.
- أي ضرائب مستحقة على المبنى المشتري في حالة الاتفاق على ذلك مع البائع.
- تكاليف إقامة المباني المؤقتة لاستغلالها أثناء عملية البناء مثل المستودعات لتخزين مواد البناء ، والمكاتب والاستراحات الخاصة بالمهندسين والمشرفين على عملية البناء وغيرها من المباني المؤقتة بالموقع .
- تكاليف هدم المبنى القديم (أن وجد) لغرض الإعداد لإقامة المبنى الجديد (ناقصاً أي إيراد من بيع المخلفات).

جـ - الآلات :

- وتشمل تكلفة الآلات على سبيل المثال ما يلي :
- ثمن التعاقد الأصلي - حسب العقد أو فواتير الشراء
- مصروفات النقل للداخل
- المصروفات الجمركية في حالة الاستيراد من الخارج أو أي مصروفات متعلقة بذلك مثال مصاريف فتح الاعتمادات والتأمين على الآلات .
- أي ضرائب تفرض على عملية الاقتناء.
- تكاليف بناء القواعد الخاصة بالآلات ومصاريف مد الكوابل الأرضية وغيرها من التكاليف التي من شأنها إعداد الآلات للغرض الذي اشتريت من أجله.
- تكاليف اختبار أو تجريب الآلات إلى النقطة التي تبدأ فيها الآلات بإنتاج المنتج المرغوب وبالمواصفات المطلوبة ، بما في ذلك أعاب الفنيين والمواد الخام المستخدمة وغيرها .

وعند إثبات الأصل في الدفاتر بثمن التكلفة فيجب أن تظل هذه التكلفة دون تغيير دون اعتبار لتغير مستوى الأسعار أو القيمة الشرائية للنقود . فمثلا إذا تم اقتناء قطعة أرض لاستخدامها كموقع للبناء ودفعت الشركة مبلغ 10000 دينار فإن التكلفة التي ستثبت هي 10000 دينار ، فإذا افترضنا أن مستوى الأسعار قد زاد وان قيمة الأرض أصبحت 15000 دينار فلا يجب أن يتم تلبية الأرض بالزيادة (5000 دينار) طالما أن الأرض لا يزال محتفظ بها . وهذا طبقا لمبدأ التكلفة التاريخية ومبدأ الوحدة النقدية الثابتة.

إثبات الأصل الثابت في الدفاتر

كما ذكرنا سابقا ، أن التكلفة الخاصة بأي أصل ثابت تتحدد بإجمالي التكاليف التي تتكبدها الشركة في سبيل الحصول على الأصل وإعداده في المكان والحالة المناسبة للغرض الذي اشترى من أجله ، ولبيان كيفية إثبات الأصل الثابت بالدفاتر إليك المثال التالي :

الأصول طويلة الأجل

مثال :

قامت شركة (أ) بشراء آلات وكان ثمن شرائها حسب العقد وفاتورة الشراء 10000 دينار وقد تحصلت الشركة على خصم مقداره 10% من ثمن الشراء بالإضافة إلى ذلك دفعت الشركة المصروفات التالية :

1150 دينار مصروفات جمركية

1100 دينار تأمين على نقل الآلات

850 دينار تكاليف نقل ومناولة الآلات

650 دينار تكاليف تركيب وإعداد الآلات للإنتاج

(المطلوب 1) احتساب التكلفة التي يثبت بها الأصل الثابت (الآلات)

(2) بيان قيد إثبات الأصل الثابت - الآلات

الحل

(1) تحديد التكلفة التي يجب إثباتها بالدفاتر :

10000 دينار	ثمن الشراء
1000	يطرح :خصم الشراء 10%
9000 دينار	صافي ثمن الشراء
	يضاف :
1150 دينار	مصروفات جمركية
1100	مصروفات تأمين
850	مصروفات نقل ومناولة
650	تكاليف تركيب وإعداد
3750	إجمالي التكاليف الأخرى
12750 دينار	تكلفة الآلات

(2) إثبات الآلات بالدفاتر

حـ / الآلات	12750
حـ / المصرف	12750

ويفتح حساب الآلات بدفتر الأستاذ العام ويجعل مدينا بالتكلفة ، وإذا افترضنا أن الآلات التي تم شرائها كانت ثلاث آلات تكلفة كل آلة 4250 دينار ، فيجب فتح ثلاث حسابات

الأصول طويلة الأجل

في دفتر أستاذ مساعد الآلات (بطاقات أصل ثابت) حيث ترحل إلي كل بطاقة التكلفة الخاصة بها (بكل آلة) وذلك كما هو مبين فيما يلي :

حـ / آلة (1)	حـ / الآلات
4250 رصيد	12750 حـ / المصروف
حـ / آلة (3)	حـ / آلة (2)
4250 رصيد	4250 رصيد

لاحظ أن مجموع أرصدة الآلات الثلاث الظاهرة في دفتر الأستاذ المساعد للآلات تساوى رصيد الآلات (الإجمالي) في حساب الآلات بدفتر الأستاذ العام وهذا الأخير هو الذي يظهر في قائمة المركز المالي .

استهلاك الأصول الثابتة :

الاستهلاك هو نظام يتم بموجبه توزيع تكلفة الأصل التي سجلت بالدفاتر على الفترات المستفيدة من خدمات هذا الأصل والتي تمثل العمر الإنتاجي المتوقع له . أي أن كل سنة من عمر الأصل يجب أن تتحمل بنصيبها من التكلفة التي تكبدتها الشركة في سبيل الحصول عليه .

ونصيب السنة من تكلفة الأصل يطلق عليها " مصروف الاستهلاك " أو " قسط الاستهلاك " ، ويتم احتساب مصروف أو قسط الاستهلاك بعدة طرق سنتعرض لها فيما بعد . وبالتالي فإن مصروف الاستهلاك هو عبارة عن ذلك الجزء المستنفذ من تكلفة الأصل خلال سنة أو فترة معينة .

ويجب أن يفهم أن الاستهلاك في المحاسبة لا نعني به الاستهلاك المادي للأصل نفسه والذي يكون سببه التقادم والصدأ وغيرها من العوامل الأخرى ، ولكن يقصد به استهلاك التكلفة لهذا الأصل وتوزيعها على السنوات التي ستستفيد من خدماته ، وذلك تطبيقاً لمبدأ محاسبي مهم ألا وهو مقابلة الإيرادات بالمصروفات . فإذا تم شراء أصل ثابت في سنة ما بتكلفة قدرها 5000 دينار ، وكان مقدراً لهذا الأصل أن يستمر في العمل لمدة خمس

الأصول طويلة الأجل

سنوات ، فإن كل سنة من السنوات الخمس يجب أن تتحمل بمبلغ 1000 دينار كمصروف استهلاك تكلفة هذا الأصل الذي ساعد في تحقيق الإيراد بطريقة مباشرة أو غير مباشرة . وبالتالي وزعت التكلفة على السنوات المستفيدة بدلا من تحميل كل المبلغ (5000 دينار) على السنة التي تم فيها اقتناء الأصل .

طرق احتساب الاستهلاك

عند احتساب قسط الاستهلاك لأي أصل يجب توافر العوامل التالية :

- 1- ثمن التكلفة الأصلي " الفعلي "
- 2- القيمة الدفترية للنفاية " الخردة "
- 3- العمر الإنتاجي المقدر للأصل .

ومن الملاحظ أن تقدير أو احتساب مصروف الاستهلاك يعتمد على معلومة فعلية واحدة (تكلفة الأصل) ومعلومتين تقديريتين " الخردة " و " العمر الإنتاجي " .

ونعني بقيمة الخردة هي قيمة الأصل في نهاية عمره الإنتاجي والتي يمكن أن يباع بها ناقصا أي مصروفات قد تتكبدها الشركة في سبيل التخلص من الأصل . فإذا أمكن تقدير قيمة الخردة فهي تدخل في تحديد مصروف الاستهلاك ، ولكن في بعض الحالات يكون من الصعب التكهّن بها وبالتالي يتم تجاهلها كأن يقال أن قيمتها صفر .

أما بالنسبة لتقدير العمر الإنتاجي فهو ضروري جدا لأغراض المحاسبة ، وذلك لتوزيع تكلفة الأصل على هذا العمر الإنتاجي في شكل مصروفات استهلاك سنوية وهناك عدة أسس للتعبير عن عمر الأصل وذلك كما يلي :

- أ) على أساس الفترات مثال ذلك الأشهر أو السنوات
- ب) على أساس وحدات الإنتاج المنتظرة خلال حياة الأصل
- ج) على أساس ساعات عمل الأصل

واختيار أي أساس من هذه الأسس يعتمد على طبيعة الأصل المعنى وهناك عدة طرق يتم من خلالها احتساب مصروف الاستهلاك وهي :-

- أ- طريقة القسط الثابت
- ب- طرق القسط المتناقص
- 1- طريقة النسبة المضاعفة على الرصيد المتناقص
- 2- طريقة مجموع أرقام السنين
- ج- طرق حجم النشاط

1- طريقة وحدات الإنتاج

2- طريقة ساعات التشغيل

د - طريقة الجرد

ولشرح كيفية استخدام هذه الطرق المختلفة نسوق المثال التالي :

- تكلفة الأصل "سيارات"	100000 دينار
- قيمة النفاية (الخردة)	10000 "
- العمر الإنتاجي :	
* بالسنوات	3 سنوات
* بالوحدات المنتجة	9000000 وحدة
* بالساعات المشتغلة	6000000 ساعة

أ - طريقة القسط الثابت

وبمقتضى هذه الطريقة يتم توزيع تكلفة الأصل بمبالغ متساوية " أقساط الاستهلاك" على السنوات المتوقعة لحياة الأصل ، وتستخدم المعادلة التالية لاحتساب قسط الاستهلاك السنوي :

$$\text{قسط الاستهلاك السنوي} = \frac{\text{التكلفة الأصلية} - \text{قيمة الخردة}}{\text{العمر الإنتاجي المتوقع}}$$

وبالعودة إلى مثالنا فإن قسط الاستهلاك السنوي هو :

$$30000 \text{ دينار} = \frac{100000 - 10000}{3}$$

والجدول التالي يبين أقساط الاستهلاك خلال الثلاث سنوات

السنة	التكلفة الأصلية للأصل	المصروف السنوي للاستهلاك	مجمع الاستهلاك	القيمة الدفترية للأصل
0	100000	-	-	100000
1	100000	30000	30000	70000
2	100000	30000	60000	40000
3	100000	30000	90000	10000 (النفاية)

من الجدول السابق يتضح أن هناك بعض المصطلحات التي يجب أن نتعرف عليها قبل الاستطراد في الشرح ، وهي:

الأصول طويلة الأجل

مجمع الاستهلاك : هذا يمثل حساباً يفتح ويجعل دائماً بمبلغ مصروف الاستهلاك السنوي في كل سنة من سنوات العمر الإنتاجي للأصل المعنى ، ولا يقل هذا الحساب إلا عند انتهاء العمر الإنتاجي للأصل . وبالتالي فهو يتزايد سنة بعد أخرى بمقدار مبلغ الاستهلاك السنوي ومن هذا أنت تسميته " مجمع " ويطلق عليه أحياناً الاستهلاك المتجمع " أو " الاستهلاك المتراكم "

القيمة الدفترية :

وهي تمثل الفرق بين التكلفة الأصلية ورصيد مجمع الاستهلاك ، وبمعنى آخر فهي تمثل تلك التكلفة التي لم تستنفذ بعد بفعل الاستهلاك . وبالتالي فهي تتناقص كل سنة إلى أن تتساوى مع قيمة الخردة أو أن تكون صفراً في حالة عدم وجود قيمة للخردة في نهاية العمر الإنتاجي .

القيمة الدفترية = التكلفة الأصلية - رصيد مجمع الاستهلاك حتى تاريخه

القيود المحاسبية للاستهلاك:

بافتراض أن الأصل يمثل سيارات اشترت في 2008/1/1 وأن السنة المالية تنتهي في 12/31 من كل عام ، فيما يلي القيود المحاسبية خلال الثلاث سنوات من عمر السيارات :

السنة الأولى :

- إثبات شراء السيارات في 2008/1/1:

100000	حـ/ السيارات
100000	حـ/ المصرف

- إثبات مصروف الاستهلاك في 2008/12/31 (نهاية السنة الأولى):

30000	حـ/ مصروف الاستهلاك - سيارات
30000	حـ/ مجمع الاستهلاك - سيارات

- إقفال مصروف الاستهلاك في نهاية السنة الأولى 2008/12/31

30000	حـ/ ملخص الدخل
30000	حـ/ مصروف الاستهلاك - سيارات

الأصول طويلة الأجل

- ويظهر بند السيارات ومجمع استهلاك السيارات بالميزانية في 2008/12/31 كما يلي :

الأصول الثابتة :

سيارات	100000	
(-) مجمع الاستهلاك	<u>30000</u>	70000

السنة الثانية :

- إثبات مصروف الاستهلاك في 2009/12/31 (نهاية السنة الثانية)

حـ/ مصروف الاستهلاك - سيارات		30000
حـ/ مجمع الاستهلاك - سيارات	30000	

- إقفال مصروف الاستهلاك في نهاية السنة الثانية 2009/12/31:

حـ/ ملخص الدخل		30000
حـ/ مصروف الاستهلاك - سيارات	30000	

- ويظهر بند السيارات ومجمع الاستهلاك في الميزانية في 2009/12/31 كما يلي:

الأصول الثابتة :

سيارات	100000	
(-) مجمع الاستهلاك	<u>60000</u>	40000

السنة الثالثة :

- إثبات مصروف الاستهلاك في 2010/12/31 (نهاية السنة الثالثة):

حـ/ مصروف الاستهلاك - سيارات		30000
حـ/ مجمع الاستهلاك - سيارات	30000	

- إقفال مصروف الاستهلاك في نهاية السنة الثالثة 2010/12/31:

حـ/ ملخص الدخل		30000
حـ/ مصروف الاستهلاك - سيارات	30000	

ويظهر بند السيارات ومجمع الاستهلاك في الميزانية في 2010/12/31 كما يلي:

الأصول الثابتة :

سيارات	100000	
(-) مجمع الاستهلاك	<u>90000</u>	10000

الأصول طويلة الأجل

مما سبق يتضح الآتي :

1- إن حساب السيارات فتح في تاريخ الشراء (2008/1/1) حيث جعل مدينا بتكلفة الشراء ، ويظل هذا الحساب مفتوحا إلى نهاية العمر الإنتاجي للسيارات (طيلة السنوات الثلاث) ، ويبدو حساب السيارات في نهاية كل سنة من

السنوات الثلاث كما يلي :

منه	حـ / السيارات	له
100000	رصيد 1/1	
		رصيد مرحل 100000
1000000		1000000
100000	رصيد منقول 12/31 (يظهر في الميزانية)	

2- إن حساب مصروف الاستهلاك يفتح في نهاية كل سنة من السنوات الثلاث ويقفل في حساب ملخص الدخل للسنة المعينة . أي أن هذا القيد يعتبر قيد تسوية لإثبات مصروف الاستهلاك ولتحميل كل سنة بما يخصها من مصروف استهلاك . ويبدو حساب الاستهلاك في نهاية كل سنة من السنوات الثلاث كما يلي :

منه	حـ / مصروف الاستهلاك	له
30000	حـ / مجمع الاستهلاك 12/31	30000 حـ / ملخص الدخل (12/31)

3- إن حساب مجمع الاستهلاك للسيارات يظل مفتوحا حتى نهاية العمر الإنتاجي للسيارات ، وتتجمع فيه أقساط الاستهلاك السنوية ، وبالتالي يتزايد رصيد هذا الحساب كل سنة بفعل قسط الاستهلاك السنوي والمرحل إليه سنويا . ويعتبر هذا الحساب حسابا مضادا لحساب السيارات حيث يظهر رصيد مجمع الاستهلاك في قائمة المركز المالي مطروحا من بند السيارات (التكلفة الأصلية) وذلك لبيان القيمة الدفترية . ويبدو حساب مجمع الاستهلاك خلال السنوات الثلاث كما يلي :-

الأصول طويلة الأجل

منه	ح/ السيارات	له
30000	30000	ح/ م. استهلاك 2008/12/31
30000	30000	
60000	30000	رصيد منقول 2009/1/1
60000	30000	ح/ م. استهلاك 2009/12/31
60000	60000	
90000	60000	رصيد منقول 2010/1/1
90000	30000	ح/ م. استهلاك 2010/12/31
90000	90000	
	90000	رصيد منقول

ملاحظات :

- 1- لاحظ أن القيمة الدفترية في نهاية السنة الثالثة (نهاية العمر الإنتاجي) في 2010/12/31 تساوى قيمة النفاية (الخردة)

$$10000 = 90000 - 100000 = \text{القيمة الدفترية}$$
وتجدر الإشارة إلي أنه في حالة عدم وجود قيمة للنفاية عند احتساب مصروف الاستهلاك ، فإن رصيد مجمع الاستهلاك في نهاية العمر الإنتاجي يساوى التكلفة الأصلية وبالتالي تكون القيمة الدفترية صفر .
- 2- تجدر الإشارة إلي أنه أحيانا يستهلك الأصل الثابت كله بالدفاتر ورغم ذلك قد يستمر الأصل في الاستخدام ، وهذا يؤكد مفهوم الاستهلاك عند المحاسبين حيث ينظر إلي الاستهلاك كنزيع للتكلفة وليس كاستهلاك مادي للأصل .
- 3- هناك سوء فهم للمبتدئ في تعلم المحاسبة بخصوص مجمع الاستهلاك حيث يعتبره البعض كنقدية محتجزة (مجمعه) وذلك لاستخدامها في استبدال الأصل القديم عند استهلاكه بالكامل بأصل جديد . وذلك لأن مصروف الاستهلاك هو مصروف غير نقدي وإنما هو تسوية جردية لتسجيل تراكم أفساط الاستهلاك وتجمعها سنة بعد سنة وذلك حتى نستطيع معرفة القيمة الدفترية (التي لم تستهلك بعد) وذلك عند مقارنة مجمع الاستهلاك برصيد التكلفة الأصلية للأصل الثابت .

الأصول طويلة الأجل

4- هناك سوء فهم آخر مفاده أن البعض يعتقد أن الاستهلاك يعتبر وسيلة تقييم للأصل الثابت ، أي كلما استهلك الأصل كلما نقصت قيمته ، وهذا غير صحيح ، لأنه من خلال تعريف الاستهلاك اشرنا إلى أن الاستهلاك عبارة عن طريقة لتوزيع تكلفة الأصل الثابت على السنوات المستفيدة من خدماته . وخير مثال على ذلك نجد أن بعض الأصول تستهلك كلياً في الدفاتر (أي أن قيمتها الدفترية أصبحت صفراً) وتتمكن الشركة من بيعها بسعر ربما يكون أعلى مما هو متوقع محققة بذلك أرباحاً رأسمالية . وبالتالي فإن الاستهلاك لا يعتبر تقييماً للأصل الثابت.

ب- طرق القسط المتناقص :

1- طريقة النسبة المضاعفة على الرصيد المتناقص (ضعف القسط الثابت):
تبعاً لهذه الطريقة تضاعف النسبة أو المعدل الخاص بطريقة القسط الثابت المشار إليها فيما سبق ، ثم تطبق هذه النسبة المضاعفة على الرصيد المتناقص لتكلفة الأصل (القيمة الدفترية) مع عدم طرح قيمة الخردة .
- معدل الاستهلاك حسب طريقة القسط الثابت :

$$= \frac{\text{مصرفوف الاستهلاك السنوي}}{\text{تكلفة الأصل - الخردة}} \times 100$$

$$= \frac{30000}{100000 - 10000} \times 100 = 33.33\%$$

$$- \text{ضعف معدل القسط الثابت} = 2 \times 33.33\% = 66.66\%$$

الأصول طويلة الأجل

والجدول التالي يبين كيفية احتساب مصروف الاستهلاك ومجمع الاستهلاك والقيود المحاسبية لذلك .

السنة	تكلفة الأصل	الرصيد المتناقص للأصل	مصروف الاستهلاك (مدین)	مجمع الاستهلاك (دائن)	رصيد مجمع الاستهلاك	القيمة الدفترية
0	100000	-	-	-	-	100000
1	100000	67×100000	67000	67000	67000	33000
2	100000	67×33000	22100	22110	89110	10890
3	100000	10000-10890	**890	890	90000	*10000 (النفاية)

* قيمة النفاية

** مصروف الاستهلاك في السنة الأخيرة بعد استبعاد قيمة الخردة من الرصيد المتبقي

والقيود المحاسبية هي مثل تلك التي أجريت في حالة القسط الثابت ، مع اختلاف أرقام مبالغ مصروف الاستهلاك السنوية وكذلك أرقام مبالغ مجمع الاستهلاك - باستثناء رصيد مجمع الاستهلاك في نهاية السنة الثالثة حيث يكون 90000 دينار . حيث يجعل حساب مجمع الاستهلاك دائناً بالمبالغ التالية :

السنة الأولى	67000	دينار مصروف استهلاك
السنة الثانية	22110	" " "
السنة الثالثة	890	" " "

90000 دينار

الأصول طويلة الأجل

(2) طريقة مجمع أرقام السنين :

وتبعاً لهذه الطريقة يتم احتساب مصروف الاستهلاك السنوي بضرب تكلفة الأصل (بعد استبعاد قيمة الخردة) في كسر اعتيادي يكون بسطه عدد السنوات المتبقية بما فيها السنة التي يحسب لها مصروف الاستهلاك ومقامه مجموع أرقام السنين المكونة لعمره الإنتاجي .

ولتوضيح ذلك نعود إلي مثالنا التوضيحي لاحتساب أقساط الاستهلاك كالآتي :

مجموع أرقام السنين $6=3+2+1$ "المقام"

السنوات المتبقية 1، 3، 2 "البسط"

$$\frac{3}{6} = \text{الكسر في السنة الأولى}$$

$$\frac{2}{6} = \text{الكسر في السنة الثانية}$$

$$\frac{1}{6} = \text{الكسر في السنة الثالثة}$$

وأقساط الاستهلاك هي كما يلي :

$$\text{في السنة الأولى} = \frac{3}{6} \times (100000 - 10000) = 45000 \text{ دينار}$$

$$\text{في السنة الثانية} = \frac{2}{6} \times 90000 = 30000 \text{ دينار}$$

$$\text{في السنة الثالثة} = \frac{1}{6} \times 90000 = 15000 \text{ دينار}$$

ويمكن إيجاد مجموع أرقام السنين "المقام" بالمعادلة التالية :

$$6 = \frac{12}{2} = \frac{(1+3) 3}{2} = \frac{ن(ن+1)}{2}$$

حيث $ن$ = العمر الإنتاجي للأصل .

الأصول طويلة الأجل

وهذه المعادلة تساعد كثيرا في إيجاد مجموع أرقام السنين عندما يكون العمر الإنتاجي طويل نسبيا ، كأن يكون مثلا 20 سنة ، ففي هذه الحالة يمكن إيجاد مجموع أرقام السنين كما يلي :

$$210 = \frac{420}{2} = \frac{(1+20)20}{2}$$

وعند احتساب قسط الاستهلاك للسنة الأولى تضرب تكلفة الأصل (بعد استبعاد

الخردة) في $\frac{20}{210}$ ، والسنة الثانية في $\frac{19}{210}$ وهكذا

وعودة مرة أخرى إلي مثالنا ، الجدول التالي يوضح أقساط الاستهلاك ومجموع

الاستهلاك والقيود المحاسبية كذلك :

السنة	التكلفة الأصلية	مصرف الاستهلاك (مدین)	مجمع الاستهلاك (دائن)	رصيد مجمع الاستهلاك	القيمة الدفترية
0	100000	-	-	-	100000
1	100000	45000	45000	45000	55000
2	100000	30000	30000	75000	25000
3	100000	15000	15000	90000	10000 (النفاية)

ج- طرق حجم النشاط (القسط المتغير)

هناك عدة طرق أخرى والتي تنتج عنها أقساط استهلاك متغيرة من سنة لأخرى

(بالزيادة والنقصان) حسب حجم النشاط الفعلي منها ما يلي :

1- على أساس الوحدات المنتجة

وتبعا لهذه الطريقة تقدر حياة الأصل " العمر الإنتاجي " بعدد الوحدات المتوقع إنتاجها " في حالة الآلات " ثم يتم إيجاد نصيب الوحدة من تكلفة الأصل ناقصا الخردة، ويحتسب قسط الاستهلاك السنوي بضرب نصيب الوحدة في حجم (عدد) الوحدات المنتجة خلال الفترة . وكنتيجه لذلك نجد أن أقساط الاستهلاك تتفاوت عن بعضها من سنة لأخرى تبعا لحجم الإنتاج الفعلي خلال الفترة .

الأصول طويلة الأجل

وبالإشارة إلى المثال التوضيحي يمكن إيجاد معدل الاستهلاك (أي نصيب الوحدة من التكلفة) كما يلي :

$$= \frac{\text{التكلفة الأصلية} - \text{قيمة الخردة}}{\text{عدد الوحدات المتوقعة}}$$

$$= \frac{100000 - 10000}{9000000} = 0.01 \text{ دينار / الوحدة}$$

فإذا افترضنا أن في مدى ثلاث سنوات تم إنتاج 9000000 وحدة موزعة كالتالي:

السنة الأولى 3000000 وحدة

السنة الثانية 4000000 وحدة

السنة الثالثة 2000000 وحدة

وفي نهاية السنة الثالثة تم الاستغناء عن الآلة ، فإن جدول الاستهلاك ومجموع الاستهلاك والقيود المحاسبية تكون كما يلي :

السنة	التكلفة	احتساب مصروف الاستهلاك	مصروف الاستهلاك (مدين)	مجمع الاستهلاك (دائن)	رصيد مجمع الاستهلاك	القيمة الدفترية
0	100000	-	-	-	-	100000
1	100000	0.01×3000000	30000	30000	30000	70000
2	100000	0.01×4000000	40000	40000	70000	40000
3	100000	0.01×2000000	20000	20000	90000	10000 (النفاية)

2- على أساس الساعات المشغلة(*)

وبمقتضى هذه الطريقة يتم تحديد حياة الأصل بعدد الساعات التي يتوقع أن يشتغلها، ثم إيجاد نصيب الساعة الواحدة من تكلفة الأصل ناقصا الخردة ، ويحتسب قسط الاستهلاك السنوي بضرب نصيب الساعة الواحدة في عدد الساعات المشغلة فعلا خلال الفترة .
وتبعاً لذلك نجد أن قسط الاستهلاك السنوي يختلف زيادة ونقصا حسب الساعات الفعلية المشغلة وتفاوتها من سنة لأخرى .

*1 يمكن استخدام الكيلومترات المتوقعة قطعها كعمر انتاجي للسيارات

الأصول طويلة الأجل

وبالرجوع إلي مثالنا التوضيحي فإن معدل الاستهلاك في الساعة يكون :

$$\frac{\text{التكلفة الأصلية} - \text{قيمة الخردة}}{\text{عدد الساعات المتوقع اشتغالها}} = \frac{100000 - 10000}{6000000} = 0.015 \text{ دينار / ساعة}$$

فإذا افترضنا أن مدى ثلاث سنوات تم تشغيل 6000000 ساعة و في نهاية السنة الثالثة تم الاستغناء عن الأصل ، حيث كان عدد الساعات الفعلية طيلة السنوات الأربع كالتالي :

السنة الأولى 2,400,000 ساعة

السنة الثانية 1,500,000 ساعة

السنة الثالثة 2,100,000 ساعة

و الجدول التالي يبين أقساط الاستهلاك مجمع الاستهلاك والقيود المحاسبية كذلك:

السنة	احتساب القسط	مصرف الاستهلاك (مدین)	مجمع الاستهلاك (دائن)	رصيد مجمع الاستهلاك	القيمة الدفترية
0	-	-	-	-	100000
1	2,400,000 ساعة × 0.015	36000	36000	36000	64000
2	1,500,000 ساعة × 0.015	22500	22500	58500	41500
3	2,100,000 ساعة × 0.015	31500	31500	90000	10000 (النفاية)

د - طريقة الجرد :-

وهذه الطريقة تعتبر مناسبة في حالة العدد والأدوات الصغيرة ، حيث يتم جردها (حصرها) وتقدير قيمتها ثم طرح هذه القيمة من القيمة المتواجدة في أول الفترة مع الأخذ في الاعتبار أي مشتريات (إضافات) عدد وأدوات جديدة خلال الفترة - والفرق يعتبر مصروف الاستهلاك للسنة ، أي :

مصروف الاستهلاك = تكلفة العدد والأدوات في أول الفترة + مشتريات خلال

الأصول طويلة الأجل

الفترة - تكلفة العدد والأدوات في آخر الفترة (حسب الجرد)
فإذا كانت تكلفة العدد الأدوات في بداية الفترة 4000 دينار وتم شراء عدد وأدوات
خلال السنة قدرها 3500 دينار ، وعند نهاية السنة تم جردها فوجدت تكلفتها تساوى
2500 دينار وبالتالي قسط الاستهلاك يحسب كما يلي :
$$5000 = 2500 - (3500 + 4000)$$

ويكون القيد كما يلي :

5000	حـ/ مصروف العدد والأدوات
5000	حـ/ العدد والأدوات

وتجدر الإشارة إلي أن هذه الطريقة قليلة الاستخدام في الحياة العملية ، حيث أن معظم
الشركات تقوم بتحميل مشترياتها من العدد والأدوات الصغيرة على نفس السنة التي تمت
فيها عملية شراء هذه العدد والأدوات.
لاحظ أن القيد الخاص بالاستهلاك تبعاً لهذه الطريقة قد تم مباشرة في حساب العدد
والأدوات بدلاً من توسط حساب لمجمع الاستهلاك .

المصروفات الإيرادية والمصروفات الرأسمالية :

إن أي شركة في سبيل تحقيق أرباحها الصافية ، تتحمل مصروفات مختلفة كالمرتبات
والإيجارات والمصروفات البيعية والتسويقية وغيرها . والتي تخصم عادة من الإيرادات
السوية المحققة . ومن أجل ذلك تسمى تلك المصروفات بالمصروفات الإيرادية ، أي أنها
تمثل عبء على الإيرادات السوية .

والى جانب هذه المصروفات تتأثر الإيرادات بنوع آخر من المصروفات والتي لا
تعتبر مصروفات إيرادية وقد اصطلح على تسميتها بالمصروفات الرأسمالية ، وهذه
المصروفات لا تخصم من الإيرادات إلا بمقدار استهلاكها خلال الفترة . وعلى ذلك يمكننا
إعطاء التعريف التالي للاسترشاد به في التفرقة بين المصروفات الرأسمالية والمصروفات
الإيرادية . فالمصروفات الرأسمالية هي تلك التي تتفق في سبيل الحصول على الأصول
الثابتة والتي لها صفة الدوام نسبياً أو التي تؤدي إلى زيادة القدرة الإنتاجية لها أو زيادة
عمرها الإنتاجي . أما المصروفات الإيرادية فهي تلك التي تتفق في سبيل القيام بالعمليات
العادية للشركة (مثل المشتريات ، المصروفات الإدارية والعمومية وغيرها) وكذلك في
سبيل المحافظة على القدرة الإنتاجية وإبقائها على حالها .

وهناك عدة أسس تستخدم للتمييز بين المصروفات الإيرادية والمصروفات الرأسمالية وهي كما يلي :

(1) الغرض من المصروف وطبيعته :

إذا كان الغرض زيادة الطاقة الإنتاجية أو العمر الإنتاجي ، أعتبر المصروف رأسمالياً ، أما إذا كان للإبقاء على الأصل منتجا فقط أعتبر إيراديا .

(2) فترة الانتفاع بالمصروف :

إذا كان المصروف يخص فترة مالية واحدة أعتبر إيراديا ، أما إذا زاد عن ذلك اعتبر رأسمالياً .

(3) الدورية والتكرار :

إذا كان المصروف متكررا كل فترة محاسبية اعتبر إيراديا ، أما إذا كان غير متكررا اعتبر رأسمالياً .

(4) حجم المصروف أو النفقة :

وهنا تلعب الأهمية النسبية للمصروف دورا مهما ، إذ من المعروف أن حجم المصروف الإيرادي أقل نسبيا من المصروف الرأسمالي .

وخلال العمر الإنتاجي للأصل الثابت قد تتفق عليه بعض المصروفات ، وهنا تثار مشكلة ما إذا كان هذا المصروف يعامل كمصروف رأسمالي أو كمصروف إيرادي ، ولذلك وضعت عدة معايير للاسترشاد بها عند الإنفاق على الأصل الثابت ، فالنفقة يمكن اعتبارها مصروفا رأسماليا في إحدى أو كل الحالات الآتية :

- 1- إذا أدت إلي زيادة القدرة الإنتاجية للأصل المعنى
- 2- إذا أدت إلي زيادة العمر الإنتاجي للأصل المعنى .
- 3- إذا أدت إلي تحسين نوعية المنتجات الخاصة بالأصل المعنى .

على أن يؤخذ مبلغ النفقة أو المصروف في الاعتبار ، فقد تكون النفقة قد أدت إلي زيادة العمر الإنتاجي أو إلي رفع كفاءة الأصل ولكنها تعامل كنفقة إيرادية وذلك لصغر مبلغها ، وبالتالي تحمل على السنة التي أنفقت فيها . بينما إذا كانت النفقة عالية فإن قيمتها يجب أن تُعَلَى بها تكلفة الأصل المعنى . أو تخفيض مجمع استهلاكه ، وبالتالي تقوم

الأصول طويلة الأجل

الشركات بوضع سياسة واضحة ومكتوبة للتفرقة بين المصروفات الإيرادية والمصروفات الرأسمالية الخاصة بالأصول الثابتة . وذلك بأن تقوم بتحديد مبلغ معين عنده يمكن اعتبار النفقة على الأصل الثابت رأسمالية وبالتالي تعلق بها التكلفة ، أما إذا كانت النفقة التي أنفقت على الأصل الثابت أقل من المبلغ المحدد فإن النفقة تعامل كأنها نفقة إيرادية وبالتالي تحمل على السنة التي أنفقت فيها.

مثال :

نفترض أن شركة معينة أنفقت مبلغ 2000 نقدا دينار على إحدى آلاتها فما هي القيود المحاسبية اللازمة في كل من الحالتين التاليتين :

(1) اعتبار النفقة رأسمالية

(2) اعتبار النفقة إيرادية .

الحل :

(1) اعتبار النفقة رأسمالية : وفي هذه الحالة يمكن الاختيار بين القيدتين التاليتين
(أ) زيادة تكلفة الآلات :

2000	حـ/ الآلات
2000	حـ/ المصرف

(أو)

(ب) تخفيض رصيد مجمع استهلاك الآلات :

2000	حـ/ مجمع استهلاك الآلات
2000	حـ/ المصرف

(٢) اعتبار النفقة إيرادية : يكون القيد

2000	حـ/ مصروف صيانة
2000	حـ/ المصرف

القيود في الحالة الأولى أدت إلى زيادة القيمة الدفترية للأصل (الآلات) ، وهذا بالتالي سيزيد من مصروف الاستهلاك في السنوات المتبقية للألة وستحمل السنوات القادمة بمبلغ النفقة (2000 دينار) أما القيد في الحالة الثانية فنجد أن كل النفقة قد تم تحميلها على السنة التي أنفقت فيها.

وفيما يلي نستعرض بعض الأمثلة للنفقات على الأصول الثابتة وكيفية معالجتها محاسبيا.

1- مصروفات الصيانة

وهي تلك المصروفات اللازمة للمحافظة على الأصل الثابت في حالة جيدة، كالزيوت والشحوم والتنظيف . وكقاعدة عامة تعتبر هذه المصروفات إيرادية ، أي تحمل على نفس السنة التي أنفقت فيها لمقابلة إيراداتها . أما الاستثناء ، فهو عندما تجرى صيانة لبعض الأصول الثابتة والتي تستغرق فترة من الزمن - شهر أو أكثر - يتوقف خلالها الإنتاج (التشغيل) - مثل محطات الكهرباء ومحطات تكرير النفط ، ففي هذه الحالة تعتبر المصروفات بمثابة نفقات إيرادية مؤجلة وتوزع على السنوات المستفيدة حتى موعد الصيانة اللاحقة ، كأن تكون الصيانة بعد كل ثلاث سنوات .

وتكون القيود كما يلي :-

أ- صيانة عادية

حـ/ مصروفات صيانة	××	××
حـ/ المصرف	××	

ب- صيانة غير عادية :

حـ/ نفقات إيرادية مؤجلة	××	××
حـ/ المصرف	××	

ثم يتم تحميل كل سنة من السنوات المستفيدة من مصروفات الصيانة بالقيود

التالي:-

حـ/ مصروفات صيانة	××	××
حـ/ نفقات إيرادية مؤجلة	××	

ومعروف أن هذا القيد يحمل السنة بنصيبها ويخفض رصيد النفقات الإيرادية

المؤجلة

2- التصليحات :

وهي المبالغ التي تصرف لتبديل الأجزاء المعطوبة أو المكسورة ، عندما تكون هذه المصروفات اعتيادية وتستفيد منها الفترة التي صرفت فيها فقط فإنها تعامل كمصروف إيرادي - يحمل على نفس السنة - أما إذا كانت كبيرة (غير اعتيادية) ومن شأنها أن تطيل عمر الأصل فإنها تعالج من خلال مجمع الاستهلاك الخاص بالأصل المعنى - وتكون القيود كما يلي :-

الأصول طويلة الأجل

أ- مصروفات اعتيادية

حـ/ مصروفات تصليحات	xx	xx
حـ/ المصرف / الدائنون	xx	

ثم يقلل المصروف في حساب ملخص الدخل في نهاية السنة

ب- مصروفات غير اعتيادية زادت من عمر الأصل

حـ/ مصروفات تصليحات	xx	xx
حـ/ المصرف / الدائنون	xx	

ثم يقلل حساب مصروف التصليحات في مجمع الاستهلاك للأصل المعنى

حـ/ مجمع الاستهلاك - آلات	xx	xx
حـ/ مصروفات التصليحات	xx	

يلاحظ في القيد الأخير جعل حساب مجمع الاستهلاك مدينا وهذا له نفس الأثر الخاص بجعل حساب الأصل المعنى مدينا لأن كلا الطريقتين تؤديان إلي زيادة القيمة الدفترية للأصل المعنى والتي يراد استهلاكها خلال الفترات القادمة ، ولتوضيح ذلك نفترض المثال التالي :

المعلومات التالية خاصة بشركة (أ):

رصيد حساب الآلات	80000 دينار
مجمع الاستهلاك حتى تاريخه	30000 دينار
مصروفات تصليحات	10000 دينار

المطلوب : إثبات القيود اليومية بافتراض أن المصروفات أدت إلي زيادة العمر الإنتاجي للآلات
الحل :

طريقة 1) - تعلية تكلفة الأصل (الآلات)

حـ/ الآلات	10000	
حـ/ مصروفات التصليحات (*)	10000	

وبهذا القيد يصبح رصيد حساب الآلات 90000 دينار
وبما أن مجمع الاستهلاك هو 30000 "
إذا القيمة الدفترية هي 60000 دينار
والتي ستستهلك خلال السنوات المتبقية من عمر الآلات

(*) لاحظ أن عند دفع المصروفات جعلت مدينة وبالتالي أقفلت بجعلها دائنة

طريقة (2) تخفيض رصيد مجمع الاستهلاك :

10000	حـ/ مجمع الاستهلاك - آلات
10000	حـ/ مصروفات التصليحات

وبعد هذا القيد يبقى رصيد حساب الآلات كما هو 80000 دينار
بينما ينخفض رصيد مجمع الاستهلاك ليكون 20000 "
وبالتالي فإن القيمة الدفترية هي 60000 "
وهي نفس القيمة الدفترية السابقة والتي ستستهلك خلال بقية العمر الإنتاجي
للآلات.

3- التحسينات والتطوير :

وهي النفقات التي تصرف على الأصل الثابت لغرض زيادة إنتاجيته أو تحسين
الخدمات التي يقدمها .
والمعالجة المحاسبية شبيهة بتلك الخاصة بالتصليحات السابق الإشارة إليها .

4- الإضافات

وهي مصروفات خاصة بإضافة ملحقات أو توسعات للأصول الثابتة ، وهي
تعتبر أساسا مصروفات رأسمالية . وفي بعض الأحيان تعامل بطريقة منفصلة عن الأصل
المعنى من حيث احتساب العمر الإنتاجي ومعالجة الاستهلاكات ، مثال ذلك أجهزة
التكييف التي تلحق بأجهزة الحاسب الإلكتروني ، أو الجدران التي تركيب في المباني -
مباني المصنع ومحطات الكهرباء - والعازلة للصوت وغير ذلك .

5- إعادة ترتيب الأصول :

وهي النفقات التي تصرف على تغيير أماكن الآلات والمعدات وإعادة نصبها مجددا
لهدف تعظيم الكفاءة ، وهذه النفقات تعامل كمصروفات إيرادية مؤجلة وتعالج محاسبيا كما
سبق الإشارة عند الكلام عن مصروفات الصيانة.

6- التعديلات

يقصد بالتعديلات أي تحويل في هيكل الأصل ليتناسب مع استعمالاته الجديدة خلاف
الأغراض التي أنشئ في أجلها في بادئ الأمر . ومن أمثلة التعديلات تحويل مباني
المصنع بقصد إعادة تنظيم أقسامه تنظيما حديثا أو ليتناسب مع تركيب آلات جديدة.
وينبغي أن تعالج التعديلات كما في حالة التحسينات والتطوير أخذا في الاعتبار مبلغ
المصروف .

7- إعادة الإنشاء

وهي المصروفات التي تنفق على مباني أو عدد قديمة تم شرائها غير أنها غير قابلة للاستخدام (الاستعمال) وذلك لغرض استعادة صلاحيتها . وهذه المصروفات يطلق عليها تكاليف إعادة الإنشاء وهذه المصروفات تعتبر رأسمالية طالما أن حالة الأصل معروفة وقت الشراء ، وبناء عليه أخذت هذه الحالة في الحسبان عند تحديد ثمن الشراء ، وطالما أن عمليات إعادة الصلاحية للأصل تمت مباشرة بعد الشراء.

ويجب التفرقة بين مصروفات الترميمات والتصليلات ومصروفات إعادة الإنشاء، فالأخيرة تكون مبالغها كبيرة عادة وبترتيب عليها أن تزداد القدرة الإنتاجية للأصل، أما الأول فهي تعمل فقط على مجرد المحافظة على القدرة الإنتاجية للأصل وعادة تكون مبالغها صغيرة نسبيا .

المعالجات المحاسبية للتخلص من الأصول الثابتة

قد يتم التخلص من الأصل الثابت سواء خلال عمره الإنتاجي أو عند انتهاء عمره الإنتاجي وذلك عن طريق التخريد أو البيع أو الإهداء أو الاستبدال . وأي كانت الطريقة التي اتبعت للتخلص من الأصل فإن هناك إجراءات يجب أن يقوم بهما المحاسب وهما :

1. احتساب مصروف الاستهلاك من تاريخ آخر ميزانية حتى تاريخ التخلص من الأصل الثابت . وذلك لتعديل رصيد حساب مجمع الاستهلاك قبل التخلص من الأصل الثابت وتحميل السنة بنصيبها من مصروف الاستهلاك.
2. إقفال الحسابات التالية

أ- حساب الأصل المعنى ، والذي تم التخلص منه.

ب- حساب مجمع الاستهلاك بعد تعديله.

وفيما يلي المعالجات المحاسبية لكل حالة من حالات التخلص من الأصول الثابتة:

أ (تخريد الأصل

وهو أن يتم التخلص من الأصل واستبعاده من الاستخدام دون التمكن من بيعه إلي أي جهة أخرى ، بل انه في بعض الأحيان قد تتكبد الشركة ، التي استبعدت الأصل، مصروفات متعلقة بنقل الأصل إلي مكان التخلص منه بالإضافة إلي مصروفات الإزالة (في حالة الآلات)

مثال

قامت شركة (أ) بالتخلص من إحدى آلاتها القديمة، وكانت تكلفتها 5000 دينار، ومجمع استهلاكها حتى تاريخ التخلص منها كان 4800 دينار، هذا وقد دفعت شركة (أ) نفقات إزالة الآلة ونقلها إلى مكان التخلص منها والتي بلغت 200 دينار.

الحل :

من مذكورين		
حـ/ مجمع الاستهلاك	4800	
حـ/ خسائر تخريد آلات	400	
حـ/ الآلات	5000	
حـ/ النقدية	200	

ويقلل حساب خسائر تخريد الآلات في ملخص الدخل في نهاية السنة.

ب- بيع الخردة :

في بعض الأحيان قد يتم بيع الآلة كخردة، ونتيجة البيع قد تكون ربح أو خسارة أو لا ربح ولا خسارة.

مثال

كانت تكلفة الآلة 5000 دينار ومجمع استهلاكها 4800 دينار وقد تم بيع الخردة، والمطلوب إثبات القيود اليومية في كل من الحالات الآتية :

- 1) ثمن بيع الخردة 400 دينار
- 2) ثمن بيع الخردة 100 دينار
- 3) ثمن بيع الخردة 200 دينار

الحل :

1) ثمن بيع الآلة 400 دينار:-

من مذكورين		
حـ/ مجمع الاستهلاك - آلات	4800	
حـ/ النقدية	400	
إلى مذكورين		
حـ/ الآلات	5000	
حـ/ أرباح بيع أصول " آلات"	200	

الأصول طويلة الأجل

(2) ثمن بيع الآلة 100 دينار :-

من مذكورين		
حـ/ مجمع الاستهلاك - آلات		4800
حـ/ النقدية		100
حـ/ خسائر بيع آلات		10
حـ/ الآلات	5000	

(3) ثمن بيع الآلة 200 دينار

من مذكورين		
حـ/ مجمع الاستهلاك - آلات		4800
حـ/ النقدية		200
حـ/ الآلات	5000	

جـ- بيع الأصل الثابت خلال عمره الإنتاجي

في كثير من الأحيان تقوم الشركات ببيع أصل من أصولها الثابتة لأي سبب كان خلال عمره الإنتاجي

مثال :

قامت شركة (أ) ببيع إحدى سياراتها في 2009/7/1 وكانت تكلفة السيارة الأصلية 10000 دينار وقيمة الخردة 1000 دينار وتم بدء استخدامها في 2002/1/1 وكان عمرها الإنتاجي المقدر هو 9 سنوات وتم إتباع طريقة القسط الثابت للاستهلاك.

فما هي قيود اليومية اللازمة لإثبات بيع الآلة في 2009/7/1 في الحالات الآتية:-

- (1) تم بيع السيارة بمبلغ 4500 دينار
- (2) تم بيع السيارة بمبلغ 3500 دينار
- (3) تم بيع السيارة بمبلغ 2500 دينار

الحل :

$$\text{مصرف الاستهلاك السنوي} = \frac{10000 - 1000}{9 \text{ سنوات}} = 1000 \text{ دينار}$$

* مجمع الاستهلاك حتى 2008/12/31 ست سنوات = 6000 دينار

* مصرف الاستهلاك عن نصف سنة (2009/1/1 إلى 2009/7/1)

$$= \frac{1000}{2} = 500 \text{ دينار}$$

* قيد إثبات المصرف عن الفترة من 2009/1/1 حتى 2009/7/1

500	حـ/ مصرف الاستهلاك - سيارات
500	حـ/ مجمع استهلاك - سيارات

* مجمع الاستهلاك في 2009/7/1 = 6000 + 500 = 6500 دينار

* إثبات بيع السيارة حسب الحالات الآتية :

1- ثمن البيع هو 4500-

4500 دينار

المبلغ المستلم

القيمة الدفترية للسيارة المباعة :

10000 د.

تكلفة السيارة

3500 "

6500 د.

مجمع الاستهلاك حتى تاريخه

1000

أرباح بيع أصول

القيد المحاسبي:

من مذكورين		
حـ/ مجمع الاستهلاك - سيارات		6500
حـ/ النقدية		4500
إلى مذكورين		
حـ/ السيارات	10000	
حـ/ أرباح بيع أصول	1000	

الأصول طويلة الأجل

2- ثمن البيع هو 3500 :-

بما أن ثمن البيع يساوي القيمة الدفترية للسيارة فإنه ليس هناك ربح ولا خسارة
ويكون القيد المحاسبي :

من مذكورين		
حـ/ مجمع الاستهلاك - سيارات	6500	
حـ/ النقدية	3500	
حـ/ السيارات	10000	

3- ثمن البيع هو 2500 :-

بما أن ثمن البيع في هذه الحالة أصغر من القيمة الدفترية للسيارة فإن نتيجة البيع
تكون خسارة قدرها الفرق بين القيمة الدفترية والمبلغ المستلم أي 1000 دينار (3500 -
2500) .

ويكون القيد المحاسبي :

حـ/ مجمع الاستهلاك - آلات	6500	
حـ/ النقدية	2500	
حـ/ خسارة بيع أصول	1000	
حـ/ السيارات	10000	

د- استبدال الأصول :

عند المعالجة المحاسبية لاستبدال الأصول فإن الأصل المستلم يتم إثباته بالقيمة
السوقية للأصل المعطى ، وإذا لم تكن معروفة فيمكن استخدام القيمة السوقية للأصل
المستلم ، ونتيجة الاستبدال سواء كانت خسارة أو ربح يجب أن تثبت بالدفاتر ، وهذا عندما
تكون الأصول موضوع الاستبدال غير متشابهة ، مثل استبدال قطعة أرض مقابل سيارات
أو استبدال مبنى مقابل آلات . وذلك لأن العملية الأيرادية قد اكتملت .

ولكن في حالة كون الأصول موضوع الاستبدال متشابهة ، مثل استبدال آلات مقابل
آلات أو سيارات مقابل سيارات ، فإن العملية الأيرادية لم تكتمل هنا ولذلك إذا كانت
نتيجة الاستبدال ربحاً فإنه لا يسجل بالدفاتر ولكنه يستخدم في تخفيض القيمة السوقية التي
سُتثبت بها الأصول المستلمة ، أما إذا كانت نتيجة الاستبدال خسارة فإنها تثبت بالدفاتر .

في بعض الحالات وعند استبدال أصول متشابهة قد تكون هناك نقدية استلمت لإتمام عملية الاستبدال ، فإذا كانت نتيجة الاستبدال ربحاً فإن جزء من هذا الربح يعتبر قد تحقق وذلك بسبب استلام نقدية مما يؤكد أن عملية بيع قد تمت " أي أن عملية إيرادية قد اكتملت "

لتلخيص ما تقدم ، إذا كانت عملية الاستبدال انطوت على خسائر فإن هذه الخسائر يجب أن تؤخذ في الاعتبار ويتم إثباتها بالدفاتر في جميع الأحوال (أصول متشابهة أو غير متشابهة) أما إذا كانت نتيجة الاستبدال ربحاً ، فإن هذا الربح يؤخذ في الاعتبار ويثبت بالدفاتر في حالة ما إذا كانت الأصول غير متشابهة أما إذا كانت الأصول متشابهة فإن ربح الاستبدال يجب إلا يثبت بالدفاتر إلا إذا كانت هناك نقدية مستلمة ففي هذه الحالة يعتبر جزء من الربح قد تحقق ويثبت بالدفاتر . وأي ربح أو خسارة عند الاستبدال يمكن احتسابها بمقارنة القيمة الدفترية للأصل المعطى (تكلفة الأصل ناقصاً مجمع الاستهلاك) بالقيمة السوقية للأصل المعطى .

ولشرح المعالجة المحاسبية لعمليات الاستبدال المختلفة سيكون النقاش من خلال ما يلي :

- 1- المعالجة المحاسبية لاستبدال أصول غير متشابهة .
- 2- المعالجة المحاسبية لاستبدال أصول متشابهة - حالة الخسارة
- 3- المعالجة المحاسبية لاستبدال أصول متشابهة - حالة الربح

محاسبة استبدال أصول غير متشابهة :-

تكلفة الأصل المستلم عند استبداله بأصل مشابه له تكون على أساس القيمة السوقية للأصل المعطى ، وأي ربح أو خسارة تنتج عن ذلك يجب أن تثبت بالدفاتر . وفي حالة عدم معرفة القيمة السوقية للأصل المعطى فنستخدم القيمة السوقية للأصل المستلم ، وإذا تعذر معرفة ذلك أيضاً فنستخدم القيمة الدفترية للأصل المعطى .

ولتوضيح ذلك ، نفترض أن شركة (أ) استبدلت عدداً من سياراتها القديمة مقابل قطعة أرض . علماً بأن القيمة الدفترية للسيارات كانت 42000 دينار (التكلفة الأصلية 64000 دينار ناقصاً مجمع الاستهلاك 22000 دينار) وأن القيمة السوقية للسيارات كانت 49000 دينار .

ولإتمام عملية الاستبدال قامت شركة (أ) بدفع مبلغ نقدي قدره 17000 دينار

الأصول طويلة الأجل

* تكلفة الأرض (الأصل المستلم) : في هذه الحالة ستكون كما يلي :

القيمة السوقية للسيارات	49000	دينار
النقدية التي دفعت	17000	
تكلفة الأرض	<u>66000</u>	دينار

* نتيجة الاستبدال :

القيمة السوقية للسيارات	49000	دينار
القيمة الدفترية للسيارات :		
التكلفة	64000	دينار
مجمع الاستهلاك	<u>22000</u>	
ربح الاستبدال	<u>7000</u>	دينار

- القيد المحاسبي :-

من مذكورين		
حـ/ الأراضي	66000	
حـ/ مجمع الاستهلاك - سيارات	22000	
إلى مذكورين		
حـ/ السيارات	64000	
حـ/ النقدية	17000	
حـ/ أرباح استبدال أصول	7000	

إما إذا كانت القيمة السوقية للسيارات 39000 دينار بدلا من 49000 دينار ، فإن نتيجة الاستبدال تكون خسارة وذلك كما يلي :

- نتيجة الاستبدال :

القيمة السوقية للسيارات	39000	دينار
القيمة الدفترية للسيارات :		
التكلفة	64000	دينار
مجمع الاستهلاك	<u>22000</u>	
خسارة الاستبدال	<u>(3000)</u>	دينار

الأصول طويلة الأجل

* تكلفة الأرض :

القيمة السوقية للسيارات	39000 دينار
النقدية التي دفعت	17000 "
تكلفة الأرض	56000 دينار

* القيد المحاسبي :

من مذكورين		
حـ/ الأراضي	56000	
حـ/ مجمع الاستهلاك - سيارات	22000	
حـ/ خسائر استبدال أصول	3000	
إلى مذكورين		
حـ/ السيارات	64000	
حـ/ النقدية	17000	

فيما سبق تم إثبات ربح الاستبدال أو خسارة الاستبدال (حسب الحالة) باعتبار أن عملية إيرادية قد اكتملت عند استبدال أصول غير متشابهة .

محاسبة استبدال أصول متشابهة : (حالة خسارة)

عند استبدال أصل مقابل أصل مشابه له وينتج عن ذلك خسارة فإن هذه الخسارة يجب أن تثبت بالدفاتر .

فلو افترضنا أن شركة (أ) استبدلت آلة من آلاتها القديمة مقابل آلة أخرى جديدة، وكانت القيمة الدفترية للآلة القديمة 8000 دينار (التكلفة الأصلية 12000 دينار ناقصا مجمع الاستهلاك 4000 دينار) ولها قيمة سوقية قدرها 6000 دينار، وكان السعر المعلن للآلة الجديدة 16000 دينار وسعر قبول الآلة القديمة 9000 دينار.

* النقدية التي يجب دفعها :

السعر المعلن	16000 دينار
يطرح : سعر قبول الآلة القديمة	9000 دينار
النقدية التي يجب دفعها	7000 دينار

الأصول طويلة الأجل

* التكلفة التي يجب أن تثبت بها الآلة الجديدة

القيمة السوقية للآلة القديمة	6000 دينار
النقدية التي دفعت	" 7000
تكلفة الآلة الجديدة	" 13000

* نتيجة الاستبدال :-

القيمة السوقية للآلة القديمة	6000 دينار
القيمة الدفترية للآلة القديمة	12000 دينار
التكلفة	" 4000
مجمع الاستهلاك	" 8000
خسارة الاستبدال	(2000) دينار

* القيد المحاسبي :

من مذكورين		
حـ/ الآلات - آلة جديدة	13000	
حـ/ مجمع الاستهلاك - آلة قديمة	4000	
حـ/ خسارة الاستبدال	2000	
إلى مذكورين		
حـ/ الآلات - آلة قديمة	12000	
حـ/ النقدية	7000	

محاسبة استبدال أصول متشابهة :- (حالة الربح)

وفى هذا الحالة هناك ثلاث احتمالات

- 1- استبدال أصول متشابهة دون دفع أو استلام نقدية في هذه الحالة لا يثبت الربح بالدفاتر ، ويتم إثبات الأصل المستلم " الجديد " بالقيمة السوقية للأصل المعطى ناقصا مبلغ الربح الناتج من عملية الاستبدال.

مثال :

لنفترض أن شركة (أ) استبدلت مجموعة من سياراتها بمجموعه أخرى من سيارات شركة (ب) ، وكانت القيمة الدفترية لسيارات شركة (أ) 135000 دينار (التكلفة 150000 دينار ناقصا مجمع الاستهلاك 15000 دينار) علما بان القيمة السوقية لسيارات شركة (أ) هي 160000 دينار .

* نتيجة الاستبدال :

القيمة السوقية لسيارات (أ)	160000 دينار
القيمة الدفترية لسيارات (أ):	
التكلفة :	150000 دينار
مجمع الاستهلاك	" 15000
ربح الاستبدال	" 1350000
	250000 دينار

* التكلفة التي تثبت بها السيارات الجديدة :

القيمة السوقية للسيارات القديمة	160000 دينار
ربح الاستبدال	(25000)
تكلفة السيارات الجديدة	135000 دينار

* القيد المحاسبي :

من مذكورين		
حـ/ السيارات - سيارات جديدة	135000	
حـ/ مجمع الاستهلاك - سيارات قديمة	15000	
حـ/ السيارات - سيارة قديمة	150000	

2- استبدال أصول متشابهة مع دفع نقدية : في هذه الحالة أيضا لا يتم إثبات ربح الاستبدال وتثبت السيارات الجديدة بالقيمة السوقية للسيارات القديمة ناقصا ربح الاستبدال الناتج زائدا النقدية المدفوعة .

الأصول طويلة الأجل

بافتراض نفس البيانات السابقة مع إضافة أن شركة (أ) قامت بدفع مبلغ نقدي قدره 10000 دينار لشركة (ب) وذلك لإتمام عملية الاستبدال.	
* ربح الاستبدال (كما حسب أعلاه)	25000 دينار
* التكلفة التي تثبت بها السيارات الجديدة	
القيمة السوقية للسيارات القديمة	160000 "
يطرح : ربح الاستبدال	(25000) "
تضاف : النقدية المدفوعة	10000 "
تكلفة السيارات المستلمة	145000 دينار

* القيد المحاسبي :

من مذكورين		
حـ/ السيارات - سيارات جديدة	145000	
حـ/ مجمع الاستهلاك - سيارات قديمة	15000	
إلى مذكورين		
حـ/ السيارات	150000	
حـ/ النقدية	10000	

3- استبدال أصول متشابهة مع استلام نقدية : في هذه الحالة تختلف المعالجة المحاسبية عما سبق ذكره ، والسبب في ذلك هو أن جزءا من الأصول المعطاة يعتبر عملية استبدال والجزء الآخر يعتبر عملية بيع لأنه تضمن استلام نقدية . وفي هذه الحالة يجب إثبات ذلك الجزء من الربح المتعلق بعملية البيع ، والمعادلة التالية يمكن عن طريقها تحديد ذلك الجزء من الربح الذي يعتبر انه قد تحقق ومن ثم يجب إثباته بالدفاتر :

$$\text{الربح المحقق} = \frac{\text{النقدية المستلمة}}{\text{النقدية المستلمة} + \text{القيمة السوقية للأصل المستلم}} \times \text{إجمالي ربح الاستبدال}$$

ولتوضيح المعالجة المحاسبية لهذه الحالة ، نأخذ الجانب الآخر من عملية الاستبدال السابقة (شركة ب) بافتراض أن القيمة السوقية لسيارات شركة (ب) هي

الأصول طويلة الأجل

170000 دينار وقيمتها الدفترية 136000 دينار (التكلفة 150000 دينار ناقصا مجمع الاستهلاك 14000 دينار) مع استلام مبلغ 10000 دينار من شركة (أ).

* نتيجة الاستبدال :

170000 دينار	القيمة السوقية للسيارات المعطاة (ب)
	القيمة الدفترية للسيارات المعطاة (ب):
150000 دينار	التكلفة
136000 "	مجمع الاستهلاك
14000 "	ربح الاستبدال
34000 دينار	

$$\text{الربح المحقق} = \frac{10000}{160000 + 10000} \times 34000 = 2000 \text{ دينار}$$

* الربح غير المحقق = الربح الإجمالي - الربح المحقق

$$= 2000 - 34000$$

$$= 32000 \text{ دينار وهذا لا يثبت بالدفاتر}$$

* تكلفة الأصل المستلم :

1600000 دينار	القيمة السوقية للأصل المستلم
32000 "	يطرح : الربح غير المحقق
128000 "	تكلفة السيارات المستلمة

(أو)

136000 دينار	القيمة الدفترية للأصول المعطاة
2000 "	يضاف الربح المحقق
(10000) "	تطرح النقدية المستلمة
128000 دينار	تكلفة السيارات المستلمة

الأصول طويلة الأجل

ويكون القيد المحاسبي كما يلي :

من مذكورين		
حـ/ السيارات - جديدة		128000
حـ/ مجمع الاستهلاك - قديمة		14000
حـ/ النقدية		10000
إلى مذكورين		
حـ/ السيارات - قديمة	150000	
حـ/ الربح المحقق من الاستبدال	2000	

طريقة أخرى لاحتساب تكلفة الأصل المستلم والربح المحقق :-

* تكلفة الأصل المستلم

136000 دينار

القيمة الدفترية للأصل المعطى

يطرح جزء من القيمة الدفترية للأصل المعطى
والذي يعتبر مباعاً

$$= \frac{10000}{160000 + 10000} \times 136000 = (8000)$$

128000 دينار

الفرق (تكلفة الأصل المستلم)

* الربح المحقق :-

10000 دينار

النقدية المستلمة

جزء القيمة الدفترية للأصل المعطى

(8000)

والتي تعتبر مباعاً

" 2000

الربح المحقق

ملخص :

في حالة استبدال الأصول تتبع الخطوات التالية :

- 1- احتساب الربح أو الخسارة الناتجة عن عملية الاستبدال وذلك بإيجاد الفرق بين القيمة الدفترية والقيمة السوقية للأصل المعطى.
- 2- إذا كانت نتيجة الخطوة (1) أعلاه خسارة ، فيجب أخذها بعين الاعتبار وإثباتها بالدفاتر سواء كانت الأصول المتبادلة متشابهة أو غير متشابهة.
- 3- إذا كانت نتيجة الخطوة (1) أعلاه ربحاً تتبع الخطوات التالية :

- أ- إذا كانت الأصول المتبادلة غير متشابهة فيجب إثبات الربح بالدفاتر
 ب- إذا كانت الأصول المتبادلة متشابهة ، فهناك ثلاث احتمالات :
- 1- إذا لم يكن هناك نقدية مستلمة أو مدفوعة لإتمام عملية الاستبدال فلا يثبت الربح بالدفاتر .
 - 2- إذا كان هناك نقدية مدفوعة بالإضافة إلي الأصل المعطى ، فلا يثبت الربح بالدفاتر
 - 3- إذا كان هناك نقدية مستلمة ، فيجب إثبات جزء من أرباح الاستبدال بالدفاتر واعتباره قد تحقق . وهذا الربح المحقق يمكن احتسابه بالمعادلة التالية :
- $$\text{الربح المحقق} = \frac{\text{النقدية المستلمة}}{\text{النقدية المستلمة} + \text{القيمة السوقية للأصل المستلم}} \times \text{إجمالي ربح الاستبدال}$$

الأصول غير الملموسة

هي تلك الأصول التي ليس لها كيان مادي ملموس وتتميز بطول عمرها القانوني، وتتوقف قيمتها على الحقوق التي يتمتع بها مالكيها عن طريق الاحتفاظ بها ، وتنفيذ منها أكثر من سنة مالية ولذلك يتم توزيع تكلفتها على السنوات المستفيدة عن طريق ما يسمى بالإهلاك .

ومن أمثلة الأصول غير الملموسة شهرة المحل ، حقوق الامتياز ، مصاريف التأسيس، حقوق النشر ، حقوق أو براءات الاختراع ، والعلامات التجارية.

وتبوب الأصول غير الملموسة منفصلة عن الأصول الملموسة في قائمة المركز المالي، على أن تظهر بقيمتها الصافية " القيمة الدفترية " دون إظهار مجمع للإهلاك، حيث جرى العرف المحاسبي على تحميل مصروف الإهلاك مباشرة أي دون توسيط مجمع للإهلاك ، حيث يجعل حساب مصروف الإهلاك مدينا وحساب الأصل غير الملموس دائنا . والسبب في ذلك انه برغم معرفة العمر القانوني للأصل غير الملموس إلا أن عمره الإنتاجي غير معروف بالتحديد وغير مؤكد ، الأمر الذي يستدعي في بعض الحالات إلي إقفال التكلفة المتبقية للأصل غير الملموس واعتبارها مصروف إهلاك بالكامل في السنة التي تم فيها التأكد من عدم مساهمته في تحقيق الإيراد .

وتجدر الإشارة إلي انه ليس كل أصل ليس له كيان مادي يعتبر أصل غير ملموس، مثال ذلك حسابات المدينين فبرغم انه ليس لها كيان مادي ملموس إلا أنها تعتبر من ضمن

الأصول طويلة الأجل

الأصول المتداولة وليس من الأصول غير الملموسة ، لأنه بالإضافة إلى عدم وجود الكيان المادي يجب أن يكون هناك حق انتفاع قانوني وأن تكون فترة العمر الإنتاجي طويلة .

ويتم إثبات الأصول غير الملموسة بالتكلفة التي تكبدتها الشركة في سبيل تطويرها أو شرائها ، وتتميز كثير من الأصول غير الملموسة (وليس كلها) بالخصائص التالية :

- 1- ليس لها وجود مادي ملموس .
 - 2- لا يمكن بيعها بمفردها .
 - 3- بقائها معتمد على مدى مساهمتها في الإيرادات المستقبلية .
 - 4- لها عمر قانوني طويل نسبيا .
- وفيما يلي شرح موجز لبعض أنواع من الأصول غير الملموسة حيث أن هذا الموضوع يغطي عادة في كتب المحاسبة المتوسطة :

شهرة المحل :

هي القيمة الحالية للإيرادات المستقبلية التي تحققها الشركة فوق الإيرادات العادية التي تحققها الشركات الأخرى في نفس المجال . والإيرادات فوق العادية يمكن أن تتحقق للأسباب التالية :

- العلاقات الطيبة مع الزبائن - حسن المعاملة وتلبية الطلبات في الحال....الخ
- موقع الشركة (موقع المحل)
- التسهيلات الممنوحة للزبائن .
- الكفاءة الإنتاجية .
- الإدارة الجيدة
- الشكل المقبول والتغليف الجيد للمنتجات .

ويتم إهلاك الشهرة خلال السنوات التي يعتقد أن هناك إيرادات فوق العادية تحققها الشركة مقارنة بشركات أخرى في نفس المجال ، ويتم الإهلاك مباشرة في حساب الشهرة مع إظهارها بالقيمة المتبقية في قائمة المركز المالي .

حقوق الاختراع :

هو حق يسجل رسميا لدى الجهات الرسمية يمنح بموجبه المخترع حق تصنيع واستخدام وبيع منتج معين . ويحق لحامل حق الاختراع مقاضاة أي جهة أخرى تقوم

باستخدام أو تصنيع المنتج دون علمه . ويتم إثبات حق الاختراع في الدفاتر بالتكلفة، فإذا كان حق الاختراع قد منح مباشرة للشركة من الجهات الرسمية فإن التكلفة التي تثبت بالدفاتر تتمثل في جمع المصروفات التي تكبدتها الشركة في عملية البحث والتطوير الخاصة باختراع معين.

ويمنح حقوق الاختراع عن فترة 17 سنة ، ولذلك يجب إهلاك حقوق الاختراع في مدة لا تزيد عن هذه الفترة ، غير انه إذا اتضح أن حقوق الاختراع ستفقد فائدتها خلال فترة اقل من 17 سنة فإن الإهلاك يجب أن يحسب على فترة أقل وهي ما يسمى بالعمر الإنتاجي .

حقوق الطبع :

هو حق يسجل رسميا لدى الجهات الرسمية يمنح حامله بموجبه حق حماية مؤلف له أو مخطوط أو أي عمل فني (تصوير ورسم وغيره) لمدة 28 سنة . وعادة تكلفة الحصول على حقوق الطبع قليلة ولا تذكر وبالتالي تقوم الشركات بتحميلها على السنة التي حصلت فيها على حق الطبع ، بينما إذا تم شراء حقوق الطبع من جهة أخرى فإن ثمن الشراء يمثل التكلفة التي يجب إثباتها بالدفاتر . وعادة الإيرادات الخاصة بحقوق الطبع تستمر لعدة سنوات ولكنها اقل بكثير من العمر القانوني لها وبالتالي يجب أن تهلك التكلفة على مدى السنوات التي يتوقع تحقق الإيراد خلالها .

العلامات التجارية :

وهي حق دائم غير محدد بمدة لاستخدام اسم تجارى (سواء كان لشركة أو لمنتج معين) أو استخدام علامات مميزة ، ويتم الحصول عليها بتسجيلها لدى الجهات الرسمية . وبما أن العمر القانوني للعلامة التجارية غير محدد وبالتالي تظل تكلفتها موبوءة على قائمة المركز المالي دون إهلاك . وفي حالة ترك الشركة للعلامة التجارية أو إلغائها أو اتضح عدم مساهمتها في تحقيق الإيراد فإن تكلفتها تهلك بالكامل.

وتتلخص المعالجة المحاسبية للأصول غير الملموسة في الآتي :

1- عند الإثبات :

ح/ الأصل غير الملموس	xxx	xxx
ح/ المصروف	xxx	

3- عند الإهلاك السنوي:

حـ/ مصروف الإهلاك	xxx
حـ/ الأصل غير الملموس	xxx

وتبويب في الميزانية بالقيمة الصافية والتي لم تهلك بعد .

الأصول الاستخراجية "الموارد الطبيعية"

وهي تلك الأصول التي تتمثل في حقول النفط ومناجم الحديد والفحم وغابات الأخشاب وغيرها من الموارد الطبيعية ، وتسمى أحيانا بالأصول المتناقصة . والخاصية التي تميز هذه الأصول عن الأصول الثابتة كالمباني والسيارات هي أن هذه الأصول تخضع للاستهلاك المادي وتتحول إلي بضاعة . فمن الناحية النظرية ينظر إلي منجم الفحم على أساس انه بضاعة تحت الأرض ، ولكن هذه البضاعة لا يمكن أن تصنف تحت بند الأصول المتداولة . وتظهر الأصول الاستخراجية في قائمة المركز المالي في بند مستقل تحت الأصول الثابتة .

والموارد الطبيعية تسجل بالدفاتر بالتكلفة ، ويتم تخفيض هذا الحساب كلما استنفذ جزء من المورد الطبيعي " بالاستخراج " وبالتالي فان التكلفة الأصلية للأصل " المورد " الطبيعي تتحول تدريجيا من حساب الأصل المعنى وتصبح جزء من تكلفة المستخرج منه أو المباع .

وتخضع تكلفة الأصول الاستخراجية لما يسمى بالاستنفاد ، حيث يحسب معدل النفاذ بقسمة تكلفة الأصل على الوحدات المتوقعة إنتاجها أو استخراجها خلال العمر الإنتاجي وهذه الوحدات قد تكون براميل أو أطنان من الفحم أو غيره (حسب نوع الأصل) ومصروف النفاذ يمكن إيجاده بضرب معدل النفاذ للوحدة في عدد الوحدات المنتجة أو المستخرجة فعلا خلال السنة .

ولتوضيح المعالجة المحاسبية للأصول الاستخراجية نفترض أن مبلغ 500000 دينار قد دفع للحصول على منجم للفحم والذي يتوقع أن يحتوى على مليون طن من الفحم ، فالقيد المحاسبي لإثبات هذا الأصل هو :

حـ/ مناجم الفحم	500000
حـ/ المصروف	500000

ومعدل النفاذ هو :

$$0.5 \text{ دينار / طن فحم} = \frac{500000}{1000000}$$

الأصول طويلة الأجل

وبافتراض أن خلال السنة الأولى تم استخراج 200000 طن من الفحم من المنجم فإن مصروف النفاذ يكون كالتالي :

$$200000 \text{ طن} \times 0.5 \text{ دينار} = 100000 \text{ دينار}$$

وبالتالي فإن للقيد المحاسبي الخاص بإثبات مصروف النفاذ هو كالتالي :

100000	حـ/ مصروف النفاذ
100000	حـ/ مجمع النفاذ

والتبويب على قائمة المركز المالي يكون كما يلي :

الأصول الاستخراجية

مناجم الفحم	500000 د.	
(-) مجمع النفاذ	(100000)	400000

أسئلة وتدريبات

- 1.10 ما هي خصائص أو مميزات الأصل الثابت؟
- 2.10 كيف يمكن تحديد تكلفة الأصل الثابت ؟
- 3.10 ما هي أهم بنود المصروفات التي تدخل في تحديد تكلفة كل من الأصول التالية :
1- الأراضي 2- المباني 3- الآلات
- 4.10 ماذا يقصد بالاستهلاك في المحاسبة ؟
- 5.10 ما هي المعلومات التي يجب توافرها لاحتساب مصروف الاستهلاك للأصل الثابت.
- 6.10 ماذا نعني بمصطلح " الخردة " أو " النفاية ".
- 7.10 ما ضرورة تحديد العمر الإنتاجي للأصل الثابت.
- 8.10 ما هي الأسس التي يمكن استخدامها للتعبير عن عمر الأصل الثابت.
- 9.10 اذكر فرق الاستهلاك التي يمكن استخدامها لاحتساب مصروف الاستهلاك.
- 10.10 عرف ما يلي :

1- التكلفة التاريخية للأصل الثابت.

2- مجمع الاستهلاك للأصل الثابت.

3- القيمة الدفترية للأصل الثابت.

الأصول طويلة الأجل

- 11.10 هل يعتبر الاستهلاك وسيلة لتقييم الأصل الثابت ؟ ولماذا ؟
- 12.10 عرف كل من المصروفات الايرادية والمصروفات الرأسمالية .
- 13.10 هناك عدة حالات يمكن على أساسها اعتبار المصروف رأسماليا.
- 14.10 عرف كل ما يأتي :-
- 1- مصروف الصيانة للأصل.
 - 2- مصروف التصليحات للأصل.
 - 3- مصروف التحسينات والتطوير.
 - 4- مصروف الاضافات.
 - 5- مصروف إعادة ترتيب الآلات.
 - 6- مصروفات التعديلات .
 - 7- مصروفات إعادة الإنشاء .
- 15.10 اذكر الاجرائين الذين يجب أن يقوم بهما المحاسب عند التخلص من الأصل الثابت.
- 16.10 عند استبدال الأصول ، ما هي القيمة التي تستخدم لإثبات الأصل الذي استلم.
- 17.10 تكلم باختصار عن المعالجة المحاسبية للعمليات التالية :
- 1- استبدال أصول غير متشابهة.
 - 2- استبدال أصول متشابهة.
- 18.10 عرف ما يلي :
- 1- الأصل غير الملموس .
 - 2- الأصول الاستخراجية .
- مع ذكر أمثلة لكل منها
- 19.10 تكلم عن كل مما يلي :
- 1- حقوق الاختراع.
 - 2- الشهرة.
 - 3- العلامات التجارية.
- 20.10 ما هي الخصائص التي تتميز بها أغلب الأصول غير الملموسة ؟
- 21.10 آلة تكلفتها 6000 دينار وعمرها الإنتاجي المتوقع 10 سنوات وقيمتها كخردة 400 دينار ويتم استخدام طريقة النسبة المضاعفة على الرصيد

المتناقص ، المطلوب احتساب قسط الاستهلاك في السنتين الأولى والثانية ، مع بيان القيود المحاسبية اللازمة .

22.10 أصل ثابت تكلفته 11250 دينار ، وقيمته كخردة 750 دينار وعمره الإنتاجي 6 سنوات . علما بان طريقة الاستهلاك المتبعة هي مجموع أرقام السنين المطلوب احتساب مصروف الاستهلاك في السنتين الأولى والثانية ، مع بيان القيود المحاسبية اللازمة .

23.10 أشتريت شركة (أ) مبنى في 2009/6/1 بمبلغ 50000 دينار ، علما بان عمره الإنتاجي المتوقع 50 خمسون سنة وقيمته كخردة صفر . وفى 2010/1/1 تم بناء جناح جديد للمبنى بتكلفة قدرها 19800 دينار ، وفى 2011/1/1 تم طلاء المبنى بالكامل بتكلفة مقدارها 2500 دينار.

المطلوب :

- 1- تصوير حساب المبنى كما يظهر في دفتر أستاذ مساعد المباني عن الفترة من 2009/6/1 إلى 2011/12/31 ، بافتراض أن السنة المالية للشركة تنتهي في 12/31 من كل عام .
- 2- بيان القيود المحاسبية لإثبات العمليات السابقة .

24.10 في 2009/12/31 كان رصيد حساب إحدى الآلات لشركة (أ) 12000 دينار ، ومجمع استهلاكها في ذلك التاريخ 8000 دينار ، المطلوب قيد اليومية اللازم في كل حالة من الحالات الآتية :

- 1- تم بيع الآلة بمبلغ 5000 دينار .
- 2- تم بيع الآلة بمبلغ 4000 دينار .
- 3- تم بيع الآلة بمبلغ 3000 دينار .
- 4- تم تخريد الآلة دون الحصول على مقابل ، بالإضافة إلي أن الشركة دفعت مبلغ 200 دينار كمصروفات نقل الآلة إلي مكان التخلص منها.

- 5- تم استبدال الآلة بأخرى أحدث منها ، علما بان القيمة السوقية للآلة القديمة 5000 دينار.

الأصول طويلة الأجل

6- تم استبدال الآلة بأخرى أحدث منها ، علما بان القيمة السوقية للآلة القديمة 4000 دينار ، بالإضافة إلي ذلك قامت شركة (أ) بدفع مبلغ 1000 دينار لإتمام عملية الاستبدال.

25.10) قامت شركة (أ) بشراء قطعة أرض مقام عليها مبنى بتكلفة 100000 دينار وذلك لغرض إقامة مبنى جديد عليها ، وقد قامت الشركة بهدم المبنى القديم ودفعت مبلغ 4300 دينار كتكاليف هدم وقامت ببيع مخلفات المبنى القديم بمبلغ 1900 دينار ، والمصروفات التالية دفعت أثناء بناء المبنى الجديد :

- المبلغ المتعاقد عليه مع المقاول	475000 دينار
- أتعاب مصممي الخرائط	4350 دينار
- ضرائب على الأرض	1000 دينار
- ضرائب على المبنى	450 دينار
- مصروفات تسوية الأرض لإقامة المبنى الجديد	6000 دينار
- رسوم رخص البناء	200 دينار
- تكاليف الحديقة المجاورة للمبنى	3100 دينار
- رصف وإضاءة موقف السيارات	5600 دينار

المطلوب : إثبات المعلومات السابقة في حساب الأستاذ المناسب.

26.10) اقتنت شركة (أ) الأصول التالية في 2009/1/1:

ج	ب	أ	
16000 دينار	18000 د.	12000 د.	التكلفة
1000 "	-0-	2000 د.	قيمة الخردة
5 سنوات	10 سنوات	6 سنوات	العمر المتوقع

المطلوب :

احتساب مصروف الاستهلاك لكل أصل للسنتين 2009، 2010 علما بان السنة المالية تنتهي في 12/31 من كل عام ، وذلك حسب الطرق التالية :

- 1) طريقة القسط الثابت (2) طريقة مجموع أرقام السنين
- 3) طريقة النسبة المضاعفة على الرصيد المتناقص (مع التقريب لأقرب دينار)

الأصول طويلة الأجل

27.10) اشترت شركة (أ) آلة بمبلغ 20000 دينار وذلك في بداية السنة المالية علما بان العمر الإنتاجي للآلة 4 سنوات وقيمتها كخردة 2000 دينار المطلوب استكمال الجدول التالي :

طريقة الاستهلاك	مصرف الاستهلاك		مجمع الاستهلاك		القيمة الدفترية	
	السنة الأولى	السنة الثانية	السنة الأولى	السنة الثانية	السنة الأولى	السنة الثانية
1 (القسط الثابت						
2) مجموع أرقام السنين						
3 (النسبة المضاعفة على الرصيد المتناقص						

28.10) يتكون بند السيارات في شركة (أ) من السيارات التالية :

- سيارة فيات تكلفتها الأصلية 4000 دينار وعمرها الإنتاجي 4 سنوات.
- سيارة مازدا تكلفتها الأصلية 6000 دينار وعمرها الإنتاجي 6 سنوات.
- سيارة هوندا تكلفتها الأصلية 5000 دينار وعمرها الإنتاجي 5 سنوات.
- سيارة بيجو تكلفتها الأصلية 8000 دينار وعمرها الإنتاجي 8 سنوات.

علما بان جميع السيارات قد اشتريت في 2008/1/1 ، وبدأ استخدامها في نفس التاريخ ، وان طريقة القسط الثابت هي المستخدمة لاحتساب الاستهلاك.

المطلوب :

- 1- إثبات قيد الشراء في 2008/1/1
- 2- إثبات قيد الاستهلاك في 2009/12/31 ، 2008/12/31
- 3- تصوير حساب مجمع الاستهلاك في 2009/12/31

29.10) اشترت شركة (أ) آلة تكلفتها 100000 دينار وذلك في 2005/1/1 علما بان عمرها الإنتاجي 5 سنوات وقيمتها كخردة 10000 دينار وان الطريقة المتبعة في احتساب الاستهلاك هي طريقة مجموع أرقام السنين المطلوب :

استكمال الجدول التالي:

الأصول طويلة الأجل

السنة	التكلفة الأصلية	مجمع الاستهلاك أول السنة	مصرف استهلاك العام	مجمع الاستهلاك آخر السنة	القيمة الدفترية آخر السنة
السنة الأولى					
السنة الثانية					
السنة الثالثة					
السنة الرابعة					
السنة الخامسة					

30.10) اشترت شركة (أ) آلتين بمبلغ إجمالي قدرة 15600 دينار ودفعت مصروفات نقل قدرها 400 دينار ودفعت مصروفات تركيب حيث بلغت 200 دينار للآلة الأولى و 400 دينار للآلة الثانية ، علماً بأن القيمة السوقية للآلتين 8000 دينار و 12000 دينار على التوالي ، مع العلم أن الشركة تود تخصيص حساب مستقل لكل آلة.

المطلوب :

1) تحديد تكلفة كل آلة مستخدماً القيمة السوقية للآلتين في توزيع التكاليف الإجمالية.

2) إجراء قيود اليومية لإثبات تكلفة كل آلة.

31.10) فيما يلي بيانات خاصة بالأصول الثابتة لشركة (أ) :

نوع الأصل	التكلفة الأصلية	تاريخ الشراء	تاريخ الاستخدام	العمر الإنتاجي
مبنى الإدارة	36000 د.	2009/1/1	2009/1/1	8 سنوات
آلة	9000 د.	2007/11/30	2008/1/1	4 سنوات
سيارة	12000 د.	2009/1/1	2009/1/1	5 سنوات

المطلوب:

- 1- احتساب مصروف الاستهلاك لكل نوع خلال سنة 2009.
- 2- بيان حساب مجمع الاستهلاك لكل نوع في 2009/12/31 وذلك بافتراض إتباع طرق الاستهلاك الآتية :

- أ- طريقة القسط الثابت لمبنى الإدارة.
- ب- طريقة مجموع أرقام السنتين للألة.
- ج- طريقة النسبة المضاعفة على الرصيد المتناقص للسيارة.

32.10) تم شراء آلة في 1/1 بمبلغ 31000 دينار ، علماً بأن قيمة النفاية 2950 دينار وان العمر الإنتاجي 10 سنوات ، كما يتوقع أن تنتج الآلة 60000 وحدة كحد أقصى .

المطلوب :

- 1) احتساب مصروف الاستهلاك خلال السنتين الأولى والثانية .
- 2) بيان مجمع استهلاك الآلة في نهاية السنة الثانية وذلك بإتباع الطرق التالية :

- أ- طريقة القسط الثابت.
- ب- طريقة مجموع أرقام السنتين.
- ج- طريقة النسبة المضاعفة على الرصيد المتناقص.
- د - طريقة وحدات الإنتاج بافتراض أن الآلة قد أنتجت فعلاً في السنتين الأولى والثانية 7000 وحدة و5000 وحدة على التوالي.

البَصَلُ لِلْجَائِي عَشِيرَ

الالتزامات

الالتزامات هي حقوق الغير لدى الشركة والتي تتطلب الدفع من موارد الشركة، وتنشأ الالتزامات نتيجة عمليات تجارية أو مالية ماضية وتلتزم الشركة " المدينة" بسداد الالتزامات في صورة أصول أو أداء خدمات في المستقبل إلى الغير " الدائنون". ولأغراض التدويب على القوائم المالية تقسم الالتزامات إلى التزامات قصيرة الأجل والتزامات طويلة الأجل.

أولاً : الالتزامات قصيرة الأجل :

تعرف الالتزامات قصيرة الأجل بأنها تلك الحقوق الخاصة بالغير والواجبة السداد خلال سنة واحدة أو الدورة التجارية أيهما أطول ، ويتطلب سدادها استخدام الأصول المتداولة .

وهناك العديد من البنود التي تدرج تحت مسمى الالتزامات قصيرة الأجل نذكر منها ما يلي :

1- أوراق الدفع :

هي عبارة عن أوراق تجارية (كمبيالات) تمثل تعهد مكتوب بدفع مبلغ معين في موعد محدد . وتجدر الإشارة بأن نفس الورقة التجارية تعتبر ورقة قبض بالنسبة للدائن " البائع" وورقة دفع بالنسبة للمدين " المشتري"

2- الدائنون :

وتنتج حسابات الدائنين على اثر المعاملات التجارية كإشراء بضاعة او خدمة من الغير على الحساب ، وبالتالي يترتب التزام على الشركة المشتري لسداد هذه الحسابات في فترة مستقبلية ، وهي تختلف عن أوراق الدفع في كونها اتفاق شفهي بين البائع والمشتري.

3- التزامات مستحقة :

وهي الالتزامات التي تنشأ نتيجة للتسويات الجردية التي تعمل عند نهاية السنة وتمثل المصروفات التي تخص السنة غير أنها لم تدفع بعد حتى تاريخ الميزانية. ومن أمثلة ذلك مصروف الإيجار المستحق ومصروف المرتبات المستحقة ومصروف الفوائد المستحقة .

4- المبالغ المحتجزة لصالح الغير " الاستقطاعات "

وهي تلك المبالغ المستقطعة من مرتبات العاملين والتي سيتم توريدها إلى جهات أخرى " دائنون متنوعون " مثال ذلك الضرائب والضمان الاجتماعي والأقساط السكنية و المصارف والجمعيات الإسكانية .

5- التوزيعات المستحقة :

تصبح توزيعات الأرباح مستحقة " التزام " بمجرد الإعلان عنها من قبل إدارة الشركة ، وبالتالي إذا لم تدفع فعلا عند إعداد القوائم المالية يجب أن تظهر هذه التوزيعات المستحقة كالتزام على الشركة التي أعلنت عن توزيع أرباح . ويظهر هذا البند عادة في ميزانيات الشركات المساهمة " سيناكش هذا الموضوع في الفصل القادم " .

6- الإيرادات المقدمة

وهي تلك المبالغ التي تم استلامها مقدما وتخص سنوات مالية قادمة وليست السنة التي حصلت فيها ، مثال ذلك إيراد إيجار مقدم ، عمولات مقدمة . وبالتالي تظهر ضمن الالتزامات قصيرة الأجل وتقوم الشركة باكتسابها فعلا (أو تحققها فعلا) عن طريق تقديم خدمات أو بضائع إلى الجهات الدائنة .

7- أقساط الديون طويلة الأجل :

أقساط الديون طويلة الأجل والمستحقة الدفع خلال الاثني عشرة شهرا لتالية لتاريخ الميزانية ، يجب أن يتم تبويبها ضمن الالتزامات المتداولة قصيرة الأجل (شريطة أن يكون السداد باستخدام الأصول المتداولة . أما إذا أن السداد سيتم باستخدام الأصول الثابتة أو الاستثمارات طويلة الأجل (أي أن طريق بيع أصول ثابتة أو استثمارات طويلة الأجل واستخدام الحصيلة في سداد الأقساط) فإن الالتزام كله يظل مدرجا تحت الالتزامات طويلة الأجل .

المعالجة المحاسبية للالتزامات قصيرة الأجل

أوراق الدفع والدائنين :

عندما تقوم الشركة بشراء بضاعة أو خدمات على الحساب ، فقد يقوم لمورد (الدائن) بسحب ورقة تجارية على الشركة المشتريّة (ورقة دفع من جهة نظر الشركة المشتريّة). أو قد يقوم المورد بفتح حساب للشركة لمشتريّة ضمن حسابات المدينين (دائنين من وجهة نظر الشركة المشتريّة).

لاحظ أن الورقة التجارية تعتبر ورقة قبض بالنسبة للبائع (الدائن) وورقة دفع بالنسبة للمشتري (المدين). وإذا كانت الشركة البائعة قد فتحت حساب شخصي للمدين في دفاترها ، فإن الشركة المشتريّة ستفتح حساب شخصي للدائن في دفاترها.

مثال :

نفترض أن شركة (أ) قامت بشراء بضاعة على الحساب من شركة (ب) بمبلغ 15000 دينار .

يمكن تسجيل هذه العملية حسب الحالتين الآتيتين:

1 (حالة فتح حساب شخصي للدائن

15000	حـ/ المشتريات
15000	حـ/ الدائنون - شركة (ب)

2 (حالة تحرير ورقة تجارية

15000	حـ/ المشتريات
15000	حـ/ أوراق الدفع

لاحظ أنه في الحالة الأولى سيكون القيد في دفاتر البائع كما يلي :

15000	حـ/ المدينون - شركة (أ)
15000	حـ/ المبيعات

أما في الحالة الثانية سيكون القيد في دفاتر البائع كما يلي :

15000	حـ/ أوراق القبض
15000	حـ/ المبيعات

في بعض الأحيان قد يحدث أن يتم تحرير ورقة تجارية بعد الاتفاق الشفهي (أي فتح حساب شخص للدائن) وبالتالي تكون القيود بدفاتر شركة (أ) في هذه الحالة كما يلي :

- عند الاتفاق الشفهي:

15000	حـ/ المشتريات	
15000	حـ/ الدائنون - شركة (ب)	

- عند تحرير ورقة تجارية بدل الحساب الشفهي :

15000	حـ/ الدائنون - شركة (ب)	
15000	حـ/ أوراق الدفع	

الالتزامات المستحقة :

مثال :

تقوم شركة (أ) بدفع فوائد عن قرض مصرفي قيمته 20000 دينار بفائدة 6% سنويا ، علما بان عملية دفع الفوائد تتم في 10/1 ، 4/1 من كل عام ، وان السنة المالية تنتهي في 12/31 من كل عام.

إذا هناك فائدة مستحقة عن الثلاثة أشهر (من 10/1 إلى 12/31) ومبلغ الفائدة هو

$$300 = \frac{3}{12} \times 6\% \times 2000$$

وبالتالي يكون القيد كما يلي (في 12/31)

300	حـ/ مصروف فوائد	
300	حـ/ مصروف فوائد مستحقة	

بالنسبة للطرف المدين يتم قفله في ملخص الدخل لتحميل السنة بما يخصها ، أما الطرف الدائن فيتم تبويبه في الميزانية ضمن الالتزامات قصيرة الأجل . وعند حلول يوم 1/4 يتم دفع الفوائد عن الستة أشهر (ثلاثة أشهر في السنة السابقة وثلاثة أشهر في السنة الحالية) ويكون القيد المحاسبي حينذاك كما يلي :

300	حـ/ مصروف فوائد مستحقة (عن أشهر 10, 11, 12 السنة السابقة)	
300	حـ/ مصروف فوائد (عن أشهر 1, 2, 3 السنة الحالية)	
600	حـ/ المصرف	

المبالغ المحتجزة لصالح الغير (الاستقطاعات) :

مثال :

بافتراض أن إجمالي مصروف المرتبات عن شهر ما كان 80000 دينار ،
ضرائب 3000 دينار ، ضمان 2000 دينار ، أقساط قروض 8000 دينار ، أقساط
سكنية 4000 دينار ، اشتراكات نقابية 1500 دينار .
في هذه الحالة يكون قيد الاستحقاق كما يلي :

حـ/ مصروف المرتبات	80000	
إلى مذكورين		
حـ/ مرتبات مستحقة (الفرق)	61500	
حـ/ مصلحة الضرائب	3000	
حـ/ ضمان اجتماعي	2000	
حـ/ أقساط قروض	8000	
حـ/ أقساط سكنية	4000	
حـ/ اشتراكات نقابية	1500	

أما قيد دفع المرتبات يكون كما يلي :

حـ/ مرتبات مستحقة	61500	
حـ/ المصرف	61500	

أما بقية الاستقطاعات " الدائنون المتنوعون " فقد تورد إلى الجهات المستفيدة
بعد تاريخ الميزانية ، وبالتالي يجب أن تظهر ضمن الالتزامات قصيرة الأجل . وعندما
تقوم الشركة بتوريدها إلى الجهات المعنية يكون القيد كما يلي :

من مذكورين		
حـ/ مصلحة الضرائب	3000	
حـ/ الضمان الاجتماعي	2000	
حـ/ دائنون آخرون	13500	
8000 أقساط قروض		
4000 أقساط سكن		
1500 اشتراكات نقابية		
حـ/ المصرف	18500	

التوزيعات المستحقة :

عندما تعلن الشركة عن توزيع أرباح وتحدد مبالغها يخلق التزام قصير الأجل إلى أن يتم السداد - أي دفعه نقدا للمساهمين في الشركة - فلو تم إعداد الميزانية بعد إعلان توزيع الأرباح ولكن قبل دفعها فعلا فإن هذه التوزيعات يجب أن تبوب ضمن الالتزامات قصيرة الأجل .

مثال :

في 2008/12/25 أعلنت شركة (أ) عن توزيع أرباح على المساهمين قدرها 10000 دينار وتم دفعها فعلا في 2009/2/15 . فإن القيود في هذه الحالة تكون كما يلي :

في 2008/12/25:

10000	حـ / الأرباح المحجوزة ^(*)	
10000	حـ / أرباح تحت التوزيع (تحت الدفع)	

وبالتالي عند إعداد الميزانية في 2008/12/31 فيجب أن تبوب التوزيعات ضمن الالتزامات قصيرة الأجل .

في 2009/2/15:

10000	حـ / أرباح تحت التوزيع (تحت الدفع)	
10000	حـ / المصرف	

الإيرادات المحصلة مقدما :

مثال :

قامت شركة (أ) بتأجير مخازن تمتلكها إلى شركة (ب) بمبلغ 2000 دينار سنويا ، وقد دفعت شركة (ب) مبلغ 4000 دينار في 2008/1/1 عن سنة 2008 وسنة 2009

في هذه الحالة نجد أن الإيراد المستلم يخص سنتين سنة مبلغ 2000 دينار قد يحقق في سنة 2008 وباقي المبلغ 2000 دينار لم يتحقق بعد لأنه يخص سنة 2009

(*) هذا الحساب يظهر في دفاتر الشركات المساهمة حيث تتجمع فيه الأرباح كل سنة دون أن تضاف إلى حساب رأس المال كما هو الحال في الشركات الفردية وسيدرس بالتفصيل في كتب المحاسبة المتوسطة

الالتزامات

وبالتالي يجب أن يظهر في ميزانية سنة 2008 تحت بند إيراد مقدم ضمن الالتزامات قصيرة الأجل .

ثانيا : الالتزامات طويلة الأجل :

وهي تلك الديون الواجبة للسداد للغير في مدة أطول من سنة أو دورة تجارية ، وهي لا تمثل عبئا على الأصول المتداولة . ومن أهم أنواع الالتزامات طويلة الأجل ما يلي :

1- قرض السندات .

2- أوراق الدفع طويلة الأجل.

3- قروض برهن.

وسيكون التركيز في بقية هذا الفصل على قرض السندات لأهميته كمصدر للتمويل في الشركات المساهمة ، مع الشرح الموجز للنوعين الأخيرين.

قرض السندات :

يعتبر قرض السندات احد مصادر التمويل للشركات المساهمة ، حيث تقوم الشركة المقترضة ببيع سندات (أوراق مالية) إلى الجمهور وتستخدم حصيلة البيع (النقدية المحصلة) في تمويل مشروعاتها . وخلال مدة القرض تقوم الشركة بدفع فوائد دورية لحاملة السندات (المقرضين) وعند الاستحقاق تسدد القيمة الاسمية للقرض. ويحدد عقد الإصدار جميع الأمور المتعلقة بإصدار السندات مثل نوع السندات وعددها والقيمة الاسمية لها ، وكذلك سعر الفائدة ودوريته ومدة القرض . ومن بين المصطلحات التي يجب أن يتعرف عليها الطالب في هذه المرحلة ما يلي :

أ- القيمة الاسمية للسند

القيمة الاسمية هي تلك القيمة المكتوبة على السند ، وهي عادة ما تكون ذات رقم دائري (100 دينار أو 1000 دينار للسند)

ب- سعر الفائدة :

وهو المعدل السنوي للفائدة والتي ستدفع لحاملة السندات سنويا وتكون مشار إليها على السند ، كأن تكون 6% أو 10% مثلا . وقد ينص عقد الإصدار على دفع الفوائد كل ثلاثة أشهر أو كل ستة أشهر . وتحسب الفائدة السنوية بضرب المعدل في القيمة الاسمية ، فمثلا إذا كان معدل الفائدة 6% والقيمة الاسمية للسند الواحد 1000 دينار ،

فإن كل سند يجب أن يدفع عنه 60 ديناراً (1000 × 6%) سنوياً لحامله ، فلو كان أحد حملة السندات لديه 100 سند فإن مبلغ الفائدة السنوية الذي سيتحصل عليه هو 6000 دينار (100 × 60) أو (100000 × 6%).

ج- تاريخ الاستحقاق :

وهو الموعد المحدد لرد قرض السندات ، حيث تقوم الشركة المقترضة بسداد القيمة الاسمية للقرض إلى حملة السندات ، وتتراوح مدة قرض السندات بين 5 سنوات و 10 سنوات وربما أكثر .

د- علاوة إصدار السندات

في بعض الأحيان قد تصدر الشركة سندات وتقوم ببيعها بسعر أعلى من القيمة الاسمية، وفي هذه الحالة تكون السندات قد تم بيعها بعلاوة إصدار . وتباع السندات بعلاوة إصدار عندما يكون سعر الفائدة الاسمي (الموضح على السند) أعلى من سعر الفائدة السائد في السوق وذلك لتعويض الشركة عن الفرق بين السعرين.

هـ- خصم إصدار السندات

في أحيان أخرى قد تصدر الشركة سندات وتقوم ببيعها بسعر أقل من القيمة الاسمية ، وفي هذه الحالة تكون السندات قد تم بيعها بخصم إصدار . وتباع السندات بخصم إصدار عندما يكون سعر الفائدة الاسمي أقل من سعر الفائدة السائد في السوق وذلك لتعويض المستثمرين (حملة السندات) عن الفرق بين السعرين.

المعالجة المحاسبية لقرض السندات:

تتطلب المعالجة المحاسبية لقرض السندات إثبات قرض السندات ودفع الفوائد الدورية وسداد قيمة القرض عند الاستحقاق . وفيما يلي سنستعرض المعالجة المحاسبية حسب الحالات الآتية :

أولاً : إصدار السندات بالقيمة الاسمية :
مثال :

نفترض أن شركة (أ) قد أصدرت 1000 سند بقيمة الاسمية للسند 100 دينار ولمدة 10 سنوات وبفائدة سنوية قدرها 7% . هذا وقد تم بيع السندات بمبلغ مساو للقيمة الاسمية ، علما بان الفائدة ستدفع في 12/31 من كل سنة .
أ- قيود الإصدار :

100000	حـ/ المصرف	
100000	حـ/ قرض السندات (7%)	
	"إصدار 1000 سند بقيمة اسمية 100 دينار للسند ثم بيعها بنفس القيمة الاسمية وبفائدة 7% لمدة 10 سنوات"	

ب- قيد دفع الفوائد الدورية في 12/31 من كل سنة (لمدة عشر سنوات)

7000	حـ/ مصروف الفوائد	
7000	حـ/ المصرف	
	إثبات دفع الفوائد المستحقة على القرض	

ج- قيد سداد القرض في تاريخ الاستحقاق (نهاية السنة العاشرة)

100000	حـ/ قرض السندات (7%)	
100000	حـ/ المصرف	
	سداد قرض السندات نقداً	

ملاحظات على القيود السابقة :

- 1- اثبت القرض بالقيمة الاسمية (100 × 1000) وفتح حساب في دفتر الأستاذ العام تحت اسم قرض السندات ، وجعل هذا الحساب دائناً بالقيمة الاسمية ، ويظل هذا الحساب مفتوحاً ويظهر مبوب في قائمة المركز المالي في نهاية كل سنة من سنوات مدة الاستحقاق .
- 2- في كل سنة تقوم الشركة بدفع مصروف فوائد على القيمة الاسمية لقرض السندات (100000 × 7% = 7000 دينار) وهذا القيد يتكرر عشر مرات أي في نهاية كل سنة من السنوات العشر الممتلئة لمدة الاستحقاق . حيث جعل حساب مصروف الفوائد مدينا بقيمة الفوائد والذي بدوره يقلل في

حساب ملخص الدخل للسنة المالية وذلك لتحميلها بمصروف الفوائد الخاص بها .

3- عند تاريخ الاستحقاق (في نهاية السنة العاشرة في هذا المثال) يتم دفع القيمة الاسمية لقرض السندات (100000 دينار) وبذلك يقلل حساب قرض السندات بدفتر الأستاذ العام .

ثانيا : إصدار السندات بأعلى من القيمة الاسمية (علاوة إصدار) :

في حالة بيع السندات بأعلى من قيمتها الاسمية تكون قد أصدرت بعلاوة ، ويفتح حساب لعلاوة الإصدار ويجعل دائئا بها ، على أن توزع (تهلك) هذه العلاوة على سنوات استحقاق القرض ، وهذا يعمل على تخفيض مصروف فوائد القرض الذي يحمل على السنة المالية . وفي نهاية مدة القرض يكون رصيد حساب علاوة الإصدار صفرا . وبالتالي فإن مصروف الفوائد الذي يحمل على كل سنة يساوى مبلغ الفائدة ناقصا نصيب السنة من علاوة الإصدار .

مثال :

نفترض أن شركة (أ) أصدرت 1000 سندا القيمة الاسمية للسند 100 دينار وبفائدة سنوية قدرها 8% وذلك في 2008/1/1 ، هذا وقد تم بيع السند بمبلغ 105 دينار ، علما بان مدة القرض خمس سنوات وان الفائدة تدفع في 12/31 من كل سنة. أ- قيد الإصدار في 2008/1/1:

حـ/ المصرف	105000
إلى مذكورين	
حـ/ قرض السندات	100000
حـ/ علاوة الإصدار	5000

ب- قيد دفع الفوائد وإهلاك علاوة الإصدار في 12/3 من كل سنة ،

من مذكورين		
حـ/ مصروف الفوائد	7000	
حـ/ علاوة الإصدار	1000	
حـ/ المصرف	8000	

ج- قيد سداد القرض في تاريخ الاستحقاق - في 2009/12/31

100000	حـ/ قرض السندات
100000	حـ/ المصرف

ملاحظات على القيود السابقة :

- 1- احتوى قيد الإصدار على حساب علاوة الإصدار والذي جعل دائنا بقيمة العلاوة (أي الفرق بين المبلغ المتحصل والقيمة الاسمية لقرض السندات (105000 - 100000) ، كما جعل حساب قرض السندات دائنا بالقيمة الاسمية للقرض والتي ستدفع في نهاية مدة الاستحقاق .
- 2- من المعلوم أن قيمة الفوائد الخاصة بالسنة هي 8000 دينار ($8 \times 100000\%$) وهذا هو المبلغ الذي دفع فعلا بدليل جعل حساب المصرف دائنا بهذه القيمة . غير أننا نلاحظ أن حساب مصروف الفوائد جعل مدينا بمبلغ 7000 دينار وذلك بسبب تخفيضه بنصيب السنة من علاوة الإصدار ($5000 \div 5$ سنوات = 1000 دينار) وبالتالي حملت السنة بمبلغ 7000 دينار كمصروف فوائد . وهذا القيد يؤدي إلى تخفيض رصيد حساب علاوة الإصدار بمبلغ 1000 دينار وبالتالي يظهر رصيد العلاوة في نهاية السنة الأولى من مدة القرض 4000 دينار . وبظل هذا الرصيد يتناقض سنة بعد أخرى حتى يصل إلى الصفر في نهاية السنة الخامسة (آخر سنة من مدة القرض) أما مصروف الفوائد فيقف في حساب ملخص الدخل لكل سنة .
- 3- نلاحظ أن قيد السداد في تاريخ الاستحقاق قد تم بالقيمة الاسمية لقرض السندات (100000 دينار) ويؤدي هذا القيد إلى إقفال حساب قرض السندات وبالتالي لا يظهر في الميزانية بعد ذلك .
- 4- يوضح جدول (11-1) التغيرات التي تحدث على رصيد علاوة الإصدار وصافي قيمة الالتزام في نهاية كل سنة من مدة القرض .

جدول (1-11)

التغيرات في رصيد علاوة الإصدار وصافي

قيمة الالتزام خلال فترة الاستحقاق

السنة	الفوائد السنوية المدفوعة فعلاً	نصيب السنة من العلاوة	صافي مصروف الفوائد الذي حمل على السنة	رصيد علاوة الإصدار	قرض السندات (القيمة الاسمية)	صافي قيمة الالتزام في نهاية السنة
2008	8000	1000	7000	4000	100000	104000
2009	8000	1000	7000	3000	100000	103000
2010	8000	1000	7000	2000	100000	102000
2011	8000	1000	7000	1000	100000	101000
2012	8000	1000	7000	-0-	100000	100000
	40000	5000	35000			

ثالثاً : إصدار السندات بأقل من القيمة الاسمية (خصم الإصدار)

في حالة بيع السندات بأقل من قيمتها الاسمية تكون قد أصدرت بخصم إصدار ، ويفتح حساب لخصم الإصدار بجعل مدينا به ، على أن يوزع (يهلك) هذا الخصم على سنوات مدة القرض ، وهذا يعمل على زيادة مصروف الفوائد والتي يتم تحميلها على كل سنة وكذلك على تخفيض رصيد خصم الإصدار ، وفي نهاية مدة القرض يكون رصيد حساب خصم الإصدار ، وبالتالي فإن مصروف الفوائد الذي يحمل على السنة يساوى مبلغ الفائدة زائدا نصيب السنة من خصم الإصدار .

مثال :

نفترض أن شركة (أ) أصدرت 1000 سند ، القيمة الاسمية للسند 100 دينار وبفائدة 8% سنويا ، وذلك في 2008/1/1 وقد تم بيع السند بمبلغ 95 دينار - علما بأن مدة القرض خمس سنوات وان الفائدة تدفع في 12/31 من كل سنة .
أ- قيد الإصدار في 2008/1/1

من مذكورين		
حـ/ المصرف	95000	
حـ/ خصم الإصدار	5000	
حـ/ قرض السندات	100000	

الالتزامات

ب- قيد دفع الفوائد وإهلاك خصم الإصدار ، في 12/31 من كل سنة :

9000	حـ/ مصروف الفوائد	
8000	حـ/ المصرف	
1000	حـ/ خصم الإصدار	

ج- قيد سداد القرض في تاريخ الاستحقاق في 2012/12/31 :

100000	حـ/ قرض السندات	
100000	حـ/ المصرف	

ملاحظات على القيود السابقة :

- 1- احتوى قيد الإصدار على حساب خصم الإصدار حيث جعل مدينا بقيمة الخصم أي الفرق بين القيمة الاسمية والمبلغ المحصل فعلا (100000 - 95000) ، كما جعل حساب قرض السندات دائنا بالقيمة الاسمية والتي ستدفع في نهاية مدة الاستحقاق .
- 2- من المعلوم أن مصروف الفوائد الخاص بكل سنة والذي يدفع فعلا هو 8000 دينار والدليل أن حساب المصرف جعل دائنا بهذه القيمة ، غير أننا نلاحظ أن حساب مصروف الفوائد جعل مدينا بمبلغ 9000 دينار وذلك بسبب زيادته بنصيب السنة من خصم الإصدار (5000 ÷ 5 سنوات = 1000) وبالتالي حملت السنة بمبلغ 9000 دينار كمصروف فوائد . وبالتالي يظهر رصيد خصم الإصدار في نهاية السنة الأولى من مدة القرض 4000 دينار . ويظل هذا الرصيد يتناقص سنة بعد أخرى حتى يصل إلى الصفر في نهاية السنة الخامسة (آخر سنة من مدة القرض). أما مصروف الفوائد (9000) فيقف في حساب ملخص الدخل لكل سنة .
- 3- نلاحظ أن قيد السداد في تاريخ الاستحقاق قد تم بالقيمة الاسمية (100000 دينار) ويؤدي هذا القيد إلى إقفال حسابات قرض السندات وبالتالي لا يظهر بالميزانية بعد ذلك .

4- يوضح جدول (11-2) التغيرات التي تحدث على رصيد خصم الإصدار وصافي قيمة الالتزام ، في نهاية كل سنة من السنوات الخمس (مدة القرض) .

رأينا في العرض السابق والخاص بقرض السندات أن يكون في أبسط صورة ، حيث أن الطالب المبتدئ مطالب بمعرفة المعالجة المحاسبية لعمليات الإصدار ودفع الفوائد الدورية وسداد القرض في تاريخ الاستحقاق . أما المشاكل الأكثر تعقيدا والخاصة باستحقاق الفوائد وتحديد أسعار السندات باستخدام جداول الفائدة المركبة وطرق إهلاك علاوة الإصدار وخصم الإصدار ، فهذه وغيرها مكانها في مناهج المحاسبة المتوسطة والتي سيدرسها الطالب في مرحلة لاحقة من دراسته في المحاسبة وبالتالي فلم نشر إليها لا من قريب ولا من بعيد.

جدول (11-2)

التغيرات في رصيد خصم الإصدار وصافي

قيمة الالتزام خلال فترة الاستحقاق

السنة	الفوائد السنوية المدفوعة فعلا	نصيب السنة من العلاوة	صافي مصروف الفوائد الذي حمل على السنة	رصيد خصم الإصدار	قرض السندات (القيمة الاسمية)	صافي قيمة الالتزام في نهاية السنة
2008	8000	1000	9000	4000	100000	96000
2009	8000	1000	9000	3000	100000	97000
2010	8000	1000	9000	2000	100000	98000
2011	8000	1000	9000	1000	100000	99000
2012	8000	1000	9000	-0-	100000	100000
	40000	5000	45000			

أوراق الدفع طويلة الأجل :

قد تفضل الشركة الحصول على الأموال اللازمة من قرض واحد " مصرف عادة" بدلا من إصدار سندات للبيع إلى الجمهور العام . وعادة ما تصدر الشركة أوراق دفع بصفة مؤقتة حتى يمكن الحصول على شروط مناسبة لإصدار سندات، وعادة تكون مدة ورقة الدفع أطول من سنة ، حيث تبوب في الميزانية تحت بند الالتزامات طويلة . وقد

الالتزامات

يسدد مبلغ الورقة مرة واحدة في تاريخ استحقاقها وقد تسدد على أقساط ، وفي هذه الحالة يجب أن تظهر في الميزانية بصافي قيمتها . وتجدر الإشارة إلى أن ورقة الدفع طويلة الأجل قد تكون خاضعة لفائدة بنسبة محددة يتفق عليها تدفع على مدى سنوات الالتزام .
مثال :

نفترض أن شركة (أ) اقترضت مبلغ 20000 دينار في 2009/1/1 من احد المصارف وقد قبلت ورقة دفع تستحق بعد ثلاث سنوات بفائدة 6% سنويا .
- عند الإصدار في 2009/1/1

20000	حـ/ النقدية / المصرف	
20000	حـ/ أوراق الدفع طويل الأجل	

- عند دفع الفوائد في 12/31 من كل عام خلال فترة الالتزام :

1200	حـ/ مصروف الفوائد	
1200	حـ/ المصرف	

في حالة عدم توافق تاريخ سداد الفائدة مع السنة المالية فيجب عمل قيود استحقاق الفائدة التي تخص السنة وذلك عند عمل قيود التسويات الجردية في نهاية السنة المالية .
- عند سداد ورقة في تاريخ الاستحقاق في 2012/12/31 :

20000	حـ/ أوراق الدفع طويل الأجل	
20000	حـ/ المصرف	

القروض برهن:

قد تقوم شركة بالاقتراض طويل الأجل ويطلب المقرض ضمانا لحقه في شكل رهن على احد أصول الشركة المقترضة (مباني/آلات/أثاث/أراضي) كضمان . والرهن عبارة عن عقد مكتوب يعطى للمقرض حق الرجوع على الأصل المرهون لاستيفاء دينه فسي حالة عجز الشركة عن السداد . ويترتب على الرهن فرض حق للمقرض على الأصل المعنى وليس تحويلا للملكية . وعادة تكون قيمة الأصل المرهون أكثر من قيمة القرض ضمانا لحقوق المقرض . ولا تختلف المعالجة المحاسبية عما سبق شرحه أعلاه بالنسبة للحصول على القرض ودفع الفوائد وسداد القرض عند الاستحقاق ولكن تختلف التسمية فقط ، حيث يشار إلى القرض باسم قرض برهن ويجب أن يبوب في قائمة المركز المالي بطريقة تبين أن القرض برهن وتبين الملاحظات المرفقة بالقوائم المالية الأصل والأصول المرهونة.

أسئلة وتدريبات

- 1.11 عرف ما يلي
 - الالتزامات
 - الالتزامات قصيرة الأجل
 - الالتزامات طويلة الأجل
 - أوراق الدفع
- 2.11 هناك العديد من البنود التي تدرج تحت مسمى الالتزامات قصيرة الأجل ، اذكرها مع الشرح المختصر.
- 3.11 اذكر أهم أنواع الالتزامات طويلة الأجل .
- 4.11 تكلم عن قرض السندات من حيث :
 - أهميته للشركة المصدرة.
 - القيمة الاسمية للسند.
 - سعر الفائدة ودوريتها.
 - تاريخ الاستحقاق.
- 5.11 تكلم عن :
 - علاوة الإصدار ، ومتى يباع السند بعلاوة ؟
 - خصم الإصدار ، ومتى يباع السند بخصم ؟
- 6.11 ما هو مبلغ مصروف الفوائد الذي يحمل على الدخل في كل من الحالتين التاليتين:
 - حالة إصدار السندات بعلاوة.
 - حالة إصدار السندات بخصم.
- 7.11 ما هي القيمة التي يجعل بها حساب قرض السندات دائماً عند الإصدار ؟
- 8.11 تكلم عن :
 - أوراق الدفع طويلة الأجل.
 - القروض برهن.
- 9.11 حدد البند الذي يطابق الشرح فيما يلي :
 - 1- أوراق الدفع أ- التزامات مقابل سلع أو خدمات اشترت على الحساب.
 - 2- الدائنون ب- إيراد تم تحصيله غير انه لم يتحقق بعد.
 - 3- مصروفات مستحقة ج- حق كتابي على الممتلكات.

الالتزامات

- 4- استقطاعات د- تعهد كتابي بدفع مبلغ معين في تاريخ محدد.
- 5- توزيعات مستحقة ه- تعهد بدفع القيمة الاسمية في تاريخ الاستحقاق مع دفع فوائد دورية.
- 6- إيراد مقدم و- مبالغ مخصومة من مرتبات العاملين.
- 7- قرض برهن ز- مبالغ مستحقة الدفع نتيجة توزيع أرباح.
- 8- سندات ح- التزامات لم تستحق الدفع بعد.

10.11) ورقة دفع حررت في 2008/11/1 بمبلغ 10000 دينار وبفائدة 12% وتستحق الدفع في 2009/2/2. فما هو قيد التسوية اللازم إجراؤه في 2008/12/31 عند إعداد القوائم المالية.

11.11) بلغت المرتبات المدفوعة عن الشهر 12400 دينار ، استقطعت منها المبالغ التالية : 1400 دينار ضرائب ، 650 دينار ضمان اجتماعي ، 450 دينار اشتراكات صحية ، 560 دينار اشتراكات نقابية ، والمطلوب إجراء القيسود اللازمة لإثبات استحقاق المرتبات ودفعها .

12.11) اظهر حساب الإيجارات المحصلة رصيد دائن قدره 14400 دينار ، منها 1200 دينار خاصة بالسنة القادمة ، فما هو قيد التسوية المطلوب إجراؤه في نهاية السنة عند إعداد القوائم المالية .

(13-11) إليك المعلومات التالية :

- القيمة الاسمية لقرض السندات 400000 دينار
 - سعر الفائدة السنوي 6%
 - مدة القرض 10 سنوات
 - المبلغ المحصل فعلا عند الإصدار 420000 دينار
- المطلوب :

- 1- ما هو مبلغ الفائدة الذي سيتم دفعه سنويا.
 - 2- ما هو مصروف الفائدة الذي سيحمل على الدخل سنويا.
 - 3- ما هي القيمة التي سيتم سدادها في تاريخ الاستحقاق.
- 14.11) إليك المعلومات التالية :
- القيمة الاسمية لقرض السندات 650000 دينار

- سعر الفائدة السنوي 7%
 - مدة القرض 10 سنوات
 - المبلغ المحصل فعلا عند الإصدار 610000 دينار
- المطلوب :

- 1- ما هو مبلغ الفائدة الذي سيتم تحميله على الدخل سنويا
- 2- ما هو مصروف الفائدة الذي سيتم تحميله على الدخل سنويا.
- 3- ما هي القيمة التي سيتم سدادها في تاريخ الاستحقاق .

15.11) أصدرت شركة (أ) 1000 سند بقيمة اسمية 100 دينار للسند الواحد، وفائدة 6% سنويا ولمدة 5 سنوات وكان سعر إصدار السند 95 دينار على أن تدفع الفوائد مرتين في السنة (6/30 ، 12/31 من كل عام).

المطلوب / إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات ما يلي :

- 1- إصدار السندات
- 2- دفع الفوائد الدورية - عن السنة الأولى فقط

16.11) أصدرت شركة (أ) 1000 سند بقيمة اسمية 100 دينار للسند الواحد، وفائدة 6% سنويا ولمدة 5 سنوات وكان سعر إصدار السند 105 دينار على أن تدفع الفوائد مرتين في السنة (6/30 ، 12/31 من كل عام)

المطلوب : إجراء القيود اللازمة لإثبات ما يلي :

- 1- إصدار السندات.
- 2- دفع الفوائد الدورية (عن السنة الأولى فقط).

17.11) إليك المعلومات التالية

2008/1/1	تاريخ الإصدار للسندات
100 دينار	القيمة الاسمية للسند
100 سند	عدد السندات المصدرة
8%	سعر الفائدة السنوي
2012/12/31	تاريخ الاستحقاق
110 دينار	سعر الإصدار للسند

المطلوب :

- 1- مبلغ الفائدة الذي سيدفع سنويا.
- 2- مصروف الفائدة الذي سيحمل على الدخل سنويا.

18.11) إليك المعلومات التالية :

2008/1/1	تاريخ الإصدار للسندات
100 دينار	القيمة الاسمية للسند
100 سند	عدد السندات المصدرة
8%	سعر الفائدة السنوي
2011/12/31	تاريخ الاستحقاق
95 دينار	سعر الإصدار للسند

المطلوب : 1- مبلغ الفائدة الذي سيدفع فعلا سنويا.

2- مصروف الفائدة الذي سيحمل على الدخل سنويا.

19.11) أصدرت شركة (أ) قرض سندات في 2008/1/1 واليك المعلومات التالية :

5000000 دينار	القيمة الاسمية للسندات
50000 سند	عدد السندات
5 سنوات	مدة القرض
5%	سعر الفائدة السنوي
95% من القيمة الاسمية	سعر الإصدار

المطلوب :

- 1- قيد اليومية اللازم لإثبات الإصدار في 2008/1/1 .
- 2- قيد اليومية اللازم لإثبات دفع الفوائد في 2008/12/31.
- 3- إعداد جدولاً يوضح التغيرات في رصيد خصم الإصدار وصافي قيمة الالتزام خلال مدة الاستحقاق.

20.11) أصدرت شركة (أ) قرض سندات في 2008/1/1 واليك المعلومات التالية :

القيمة الاسمية للسندات	4000000 دينار
عدد السندات	4000 سند
مدة القرض	5 سنوات
سعر الفائدة السنوي	5%
سعر الإصدار للسنة	106 دينار

المطلوب :

- 1- قيد اليومية اللازم لإثبات الإصدار في 2008/1/1.
- 2- قيد اليومية اللازم لإثبات دفع الفوائد في 2008/12/31.
- 3- إعداد جدول يوضح التغيرات في رصيد علاوة الإصدار وصافي قيمة الالتزام خلال مدة الاستحقاق.

الفصل الثاني عشر

حقوق أصحاب المشروع

تتمثل حقوق أصحاب المشروع في الأموال والممتلكات المقدمة من الملاك وكذلك في الأرباح المتجمعة والتي تحققت خلال عمر المشروع - وبمعنى آخر تمثل الفرق بين مجموع الأصول ومجموع الالتزامات ، أي تساوى صافي قيمة الأصول، والمعادلات التالية توضح ذلك :

- (1) الأصول = الالتزامات + حقوق أصحاب المشروع
- (2) حقوق أصحاب المشروع = الأصول - الالتزامات
- (3) صافي قيمة الأصول = الأصول - الالتزامات
- (4) ∴ حقوق أصحاب المشروع = صافي قيمة الأصول

وتختلف حقوق أصحاب المشروع والمعالجات المحاسبية المتعلقة بها باختلاف الشكل القانوني للمشروع " أي الشركة " فهناك الشركات الفردية (مالك واحد) والشركات التضامنية (أكثر من مالك) والشركات المساهمة (عدد كبير من المساهمين) . وفيما يلي عرض موجز لكل شكل من الأشكال القانونية الثلاث مع بيان المعالجات المحاسبية الأساسية .

أولا : الشركات الفردية والمشروع الفردي :

يتخذ المشروع شكل الشركة الفردية إذا كان هناك شخص واحد يمتلك الشركة، حيث يقوم بتقديم رأس المال والاضطلاع بجميع المسؤوليات المتعلقة بإدارة الشركة. وحقوق الملكية في المشروع الفردي تتكون من رأس المال في بداية الفترة زائدا صافي الدخل عن الفترة* ومطروحا من كل ذلك المسحوبات التي قام صاحب المشروع بسحبها خلال الفترة ، أي بمعنى آخر :

رأس المال في نهاية الفترة = رأس المال في أول الفترة + صافي دخل الفترة - المسحوبات خلال الفترة

* في حالة تكبد الشركة خسارة فإنها تطرح من رأس المال

حيث يتأثر حساب رأس المال زيادة ونقصا بنتائج الأعمال والمسحوبات ، وبالتالي كلما زادت الأرباح عن المسحوبات كلما أدى ذلك إلى زيادة رأس مال المشروع الفردي. أما إذا كانت الأرباح تقل عن المسحوبات (أو أن الشركة تكبدت خسائر) فإن ذلك يؤدي إلى نقص رأس مال المشروع الفردي .

المعالجة المحاسبية لحقوق الملكية في المشروع الفردي

1- رأس المال

قد يقوم صاحب المشروع الفردي بتخصيص مبلغ مالي فقط كرأس مال للمشروع أو يقوم بتخصيص مبلغ مالي بالإضافة إلى أصول أخرى.

مثال :

قام شخص بتكوين شركة فردية برأس مال قدره 15000 دينار مكون من الآتي: 10000 دينار نقدية ، 3000 دينار آلات ، 2000 دينار أثاث .

فالقيد اللازم لإثبات ذلك هو كما يلي :

من مذكورين		
حـ/ النقدية	10000	
حـ/ الآلات	3000	
حـ/ الأثاث	2000	
حـ/ رأس المال	15000	

2- المسحوبات

بافتراض أن صاحب المشروع قام بسحب مبالغ مالية خلال السنة لأغراضه الخاصة ، وقد بلغت المسحوبات 1500 دينار نقداً ،

فإن القيد المحاسبي لإثبات ذلك هو كما يلي :

حـ/ المسحوبات	15000	
حـ/ النقدية	1500	

3- نتيجة الأعمال (صافي الدخل أو صافي الخسارة)

في نهاية السنة تتم المقارنة بين الإيرادات والمصروفات لتحديد صافي الدخل أو صافي الخسارة وذلك في حساب ملخص الدخل (كما سبق توضيحه في الفصول الأولى من هذا الكتاب) ويقفل هذا الحساب بعد ذلك في حساب رأس المال . فإذا كانت نتيجة النشاط ربحاً زاد ذلك من رصيد حساب رأس المال ، أما إذا كانت نتيجة النشاط خسارة فإن ذلك يؤدي إلى نقص رصيد حساب رأس المال .

مثال :

بافتراض أن إجمالي المصروفات خلال السنة كانت 8000 دينار ، وإجمالي الإيرادات كانت 12000 دينار ، فإن نتيجة النشاط يمكن بيانها من خلال حساب ملخص الدخل كما يلي :

- إقفال المصروفات في ملخص الدخل :

8000	حـ/ ملخص الدخل
8000	حـ/ المصروفات

- إقفال الإيرادات في ملخص الدخل

12000	حـ/ الإيرادات
12000	حـ/ ملخص الدخل

ويظهر حساب ملخص الدخل كما يلي :

حـ/ ملخص الدخل

8000	حـ/ المصروفات	12000	حـ/ الإيرادات
4000	مرحل		
12000		12000	
4000	حـ/ رأس المال	4000	منقول

- إقفال المسحوبات في حـ/ رأس المال

1500	حـ/ رأس المال
1500	حـ/ المسحوبات

4- حساب رأس المال في نهاية الفترة

كما ذكرنا سابقاً يتأثر رصيد حساب رأس المال بالمسحوبات وبنتيجة النشاط ، وبالتالي يظهر حساب رأس المال بعد ترحيل القيود السابقة إليه كما يلي :

ح/ رأس المال	
15000 ح/ رصيد أول الفترة	1500 ح/ المسحوبات
4000 صافي دخل العام	
19000	17500 مرحل
17500 منقول	19000

كما يمكن توضيح التغير في رصيد حساب رأس المال بطريقة القائمة كما يلي:

15000 دينار	رصيد حساب رأس المال في أول الفترة
4000 دينار	يضاف : صافي دخل العام
19000 دينار	الإجمالي
(1500)	يطرح : المسحوبات خلال الفترة
17500 دينار	رصيد حساب رأس المال في آخر الفترة

التبويب في قائمة المركز المالي "الميزانية"

تبوب حقوق الملكية في قائمة المركز المالي في جانب الخصوم بإحدى طريقتين:-
أ- إظهار صافي رصيد رأس المال فقط وذلك كما يلي :-

الميزانية في	
(الخصوم)	(الأصول)
حقوق الملكية :	
رأس المال 17500	

ب- إظهار مكونات حقوق الملكية بالتفصيل تبعا لمبدأ الإفصاح الكامل - وذلك كما يلي :-

الميزانية في	
(الأصول)	(الخصوم)
	حقوق الملكية
	15000 رأس المال
	4000 صافي دخل العام (يضاف)
	19000 المجموع
	(1500) المسحوبات (تطرح)
	17500 حقوق الملكية

ثانيا : شركات التضامن (شركات الأشخاص) :-

يتخذ المشروع شكل شركة التضامن إذا كان هناك أكثر من مالك واحد للمشروع. ويطلق على هذا النوع أيضا اسم شركات الأشخاص ، وتكون المسؤولية تضامنية بين الشركاء حيث لا تتحدد مسؤولية الشريك المتضامن بمقدار حصته في رأس المال بل تتجاوزها إلى أمواله الخاصة ومن هنا أتت التسمية . وفي هذا النوع من الشركات لا بد من وجود عقد تأسيس مكتوب يوضح به حقوق وواجبات كل شريك وبعض الإجراءات الأخرى المتعلقة بالشركة . وعلى سبيل المثال يتضمن عقد التأسيس ما يلي :-

- أسماء الشركاء .
- الغرض من تكوين الشركة ومدتها .
- رأس مال الشركة ، وحصة كل شريك في رأس المال وطريقة سدادها .
- الحد الأقصى للمسحوبات والفوائد عليها .
- الشريك أو الشركاء المكلفين بإدارة الشركة ومكافآتهم .
- الاسم التجاري للشركة وعنوانها ومركزها الرئيسي وفروعها .
- طريقة توزيع الأرباح والخسائر بين الشركاء .
- بيان الإجراءات الواجب إتباعها عند انضمام شريك جديد أو انفصال شريك أو وفاته .
- حل الشركة وتصفيتها .

وهناك معالجات محاسبية كثيرة خاصة بهذا النوع من الشركات سيدرسها الطالب في مادة محاسبة شركات الأشخاص ، وبالتالي سنقتصر في هذا الكتاب على الحديث عن بعض المعالجات المحاسبية الأساسية والمتعلقة بحقوق الملكية .

المعالجات المحاسبية لحقوق الملكية في شركات التضامن

1- رأس المال

يتكون رأس مال شركة التضامن من الحصص التي قدمها الشركاء ، سواء كانت هذه الحصص في شكل نقدي أو شكل عيني أو كلاهما .

مثال : قام أ ، ب بتكوين شركة تضامن رأس مالها 30000 دينار مفصل كالآتي:-

- الشريك (أ) قام بتقديم الآتي :

نقدية 5000 دينار

بضاعة 4000 دينار

سيارة 6000 دينار

- الشريك (ب) قام بتقديم الآتي :

نقدية 10000 دينار

أثاث 2000 دينار

آلات 3000 دينار

ويكون القيد الافتتاحي للشركة كما يلي:

من مذكورين		
حـ/ النقدية		15000
حـ/ البضاعة		4000
حـ/ السيارات		6000
حـ/ الأثاث		2000
حـ/ الآلات		3000
حـ/ رأس المال	30000	
(أ) 15000		
(ب) 15000		

ويظهر حساب رأس المال موضح به حصة كل شريك على حدة كما يلي :

حقوق أصحاب المشروع

حـ/ جاري الشركاء

الشريك (أ)	الشريك (ب)	بيان	الشريك (أ)	الشريك (ب)	بيان
			15000	15000	من مذكورين

2- الحسابات الجارية للشركاء :

جرت العادة في شركات التضامن فتح حساب شخصي يسمى حساب جاري الشريك، حيث يعكس التغيرات التي تحدث في حقوق الملكية لكل شريك دون المساس بحساب رأس مال الشريك. الحساب الجاري للشريك قد يكون مدينا أو دائنا، فإذا كان مدينا معنى ذلك أن حقوق ملكيته قد نقصت أما بسبب تكبد الخسائر أو لان مسحوباته أكثر من نصيبه في الأرباح ، أما إذا كان دائنا فمعنى ذلك أن حقوق ملكيته قد زادت بفعل الأرباح التي هي أكثر من مسحوباته .

وبالتالي فإن حقوق أصحاب المشروع في شركات التضامن تتكون من :

1- رؤوس أموال الشركاء. 2- الحسابات الجارية للشركاء.

ومن البنود التي تؤثر في الحساب الجاري ما يلي :

أ- بنود تؤثر في الحساب الجاري بالزيادة (يجعل الحساب دائنا بها) :

- حصة الشريك في توزيع الأرباح

- الفائدة على رأس مال الشريك

- مرتب الشريك المستحق له .

- الفائدة على قرض الشريك.

ب- بنود تؤثر في الحساب الجاري بالنقص (يجعل الحساب مدينا بها)

- حصة الشريك في صافي الخسارة

- المسحوبات

- الفائدة على المسحوبات

وفيما يلي نستعرض بعض العمليات التي تؤثر في الحساب الجاري :

أ - المسحوبات :

نفترض أن مسحوبات الشريك (أ) خلال السنة كانت 1500 دينار ومسحوبات

الشريك (ب) خلال السنة كانت 2000 دينار فيكون القيد في نهاية السنة لإقفال حساب

المسحوبات كما يلي :-

3500	حـ/ جاري الشركاء
	1500 جاري (أ)
	2000 جاري (ب)
3500	حـ/ المسحوبات
	1500 مسحوبات (أ)
	2000 مسحوبات (ب)

ب- الفائدة على المسحوبات:

قد ينص عقد تأسيس الشركة على وجوب فرض نسبة معينة كفوائد على مسحوبات الشركاء النقدية وذلك لغرض وضع قيود على عملية السحب ، فإذا افترضنا أن معدل الفائدة على المسحوبات 14% وعلى افتراض أن متوسط مدة السحب للشريكين هي ستة شهور فإن مبلغ الفائدة لكل شريك هي كما يلي :-

$$\text{الشريك (أ)} \quad 105 = \frac{6}{12} \times \frac{14}{100} \times 1500 \quad \text{دينار}$$

$$\text{الشريك (ب)} \quad 140 = \frac{6}{12} \times \frac{14}{100} \times 2000 \quad \text{دينار}$$

ويكون قيد اليومية كما يلي :

245	حـ/ جاري الشركاء
	105 جاري (أ)
	140 جاري (ب)
245	حـ/ فوائد المسحوبات

وتعتبر فوائد المسحوبات إيرادا للشركة وتنفق في حساب التوزيع (والذي سننكلم عنه فيما بعد)

ج- الفائدة على رأس المال :

قد ينص أيضا في عقد التأسيس على احتساب فائدة لصالح الشريك على رأس ماله ، وذلك تحقيقا للعدالة في التوزيع بين الشركاء ، فإذا افترضنا أن سعر الفائدة على رأس المال 8% ، فإن الفوائد على رؤوس أموال الشركاء تكون كما يلي :

حقوق أصحاب المشروع

الشريك (أ) : $15000 \times 8\% = 1200$ دينار

الشريك (ب) $15000 \times 8\% = 1200$ دينار

ويكون قيد اليومية كما يلي :

ح/ فائدة رأس المال	2400	
ح/ جاري الشركاء	2400	
1200 جاري (أ)		
1200 جاري (ب)		

وتعتبر الفائدة على رأس المال مصروف من وجهة نظر الشركة ويقفل في حساب التوزيع أيضا .

د- مرتب الشريك :

قد ينفق الشركاء على منح مرتب لأحد الشركاء نظير إدارته للشركة ، وهذا أيضا يعتبر توزيعا للدخل لا عبئا عليه ولذلك يقفل في حساب التوزيع فإذا افترضنا أن الشريك (أ) يتقاضى مرتبا شهريا قدرة 200 دينار (أي 2400 دينار في السنة) والقيد المحاسبي يكون وفقا للاحتمالين التاليين:-

1- إذا كان الشريك يتقاضى مرتبه نقدا كل شهر فإن القيد المحاسبي يكون كالتالي:

ح/ مرتب الشريك (أ)	200	
ح/ النقدية	200	
يعمل هذا القيد كل شهر		

2- إذا كان الشريك لا يستلم مرتبه شهريا وإنما ينتظر حتى نهاية السنة المالية ، فهناك احتمالين :

أ- يستلم مرتبه عن السنة نقدا :

ح/ مرتب الشريك (أ)	2400	
ح/ النقدية	2400	

ب- لا يستلم المرتب نقدا ولكنه يدخل في عملية التوزيع :

ح/ مرتب الشريك (أ)	2400	
ح/ جاري الشركاء	2400	
2400 جاري (أ)		

هـ- الفائدة على قرض الشريك:

قد يقوم احد الشركاء بإعطاء قرض للشركة ، وهذا يمثل التزاما على الشركة واجب السداد في التاريخ المتفق عليه . وعادة ينص عقد التأسيس على وجوب احتساب فائدة على قرض الشريك ، وهذه الفائدة تعتبر عبئا على الدخل وليس توزيعاً له ، حيث أن الشريك المقرض في هذه الحالة ينظر إليه كأحد الدائنين وليس كأحد المالكين . وبالتالي يتم إقفال فائدة القرض في حساب ملخص الدخل حتى يتم تحميلها على السنة المالية .

فإذا افترضنا أن الشريك (ب) قام بإقراض الشركة مبلغ 6000 دينار وذلك في 1/1 وبفائدة 5% سنوياً على أن يتم السداد في 12/31 من نفس السنة . فإن القيود المحاسبية الخاصة بذلك تكون كما يلي :

- إثبات الحصول على القرض :

6000	حـ/ النقدية	
6000	حـ/ قرض الشريك (ب)	

- إثبات الفوائد :

$$\text{مبلغ الفائدة} = 6000 \times 5\% = 300 \text{ دينار}$$

1- في حالة دفع الفائدة نقداً :

300	حـ/ فوائد قرض	
300	حـ/ النقدية	

2- في حالة تغطية حساب جاري الشريك بها :

300	حـ/ فوائد قرض	
300	حـ/ جاري الشركاء	
	جاري (ب)	

وفي نهاية السنة يتم إقفال فوائد القرض في ملخص الدخل كما يلي :-

300	حـ/ ملخص الدخل	
300	حـ/ فوائد قرض	

ملاحظة:

في حالة عدم توافق مدة القرض مع السنة المالية ، فيجب الانتباه إلى إثبات قيد التسوية في نهاية السنة وذلك لتحصيل السنة بما يخصها من مصروف فوائد القرض وإثبات فوائد قرض مستحقة كالترام في نهاية السنة .

حقوق أصحاب المشروع

3- حساب التوزيع:

يفتح هذا الحساب في نهاية السنة حيث تقفل فيه مرتب الشريك وفوائد المسحوبات وفوائد رأس المال وكذلك حساب ملخص الدخل ، ويوزع رصيد هذا الحساب على الشركاء من خلال حساباتهم الجارية حسب نسب التوزيع المتفق عليها . وبالتالي تكون القيود الخاصة بحساب التوزيع كما يلي :

- إقفال فوائد المسحوبات

245	حـ/ فوائد المسحوبات
245	حـ/ التوزيع

- إقفال فوائد رؤوس الأموال ومرتب الشريك (أ)

4800	حـ/ التوزيع
2400	إلى مذكورين
2400	حـ/ فائدة رأس المال
2400	حـ/ مرتب الشريك (أ)

- وعلى افتراض أن صافي الدخل (رصيد حساب ملخص الدخل) كان 12000 دينار . فإن قيد إقفال ملخص الدخل في حساب التوزيع يكون كما يلي :-

12000	حـ/ ملخص الدخل
12000	حـ/ التوزيع

- ويظهر حساب التوزيع كمايلي :

حـ/ التوزيع	
48000	إلى مذكورين
2400	فائدة رأس المال
2400	مرتب الشريك (أ)
7445	رصيد مرحل
12245	
12000	حـ/ ملخص الدخل
245	حـ/ فائدة المسحوبات
15000	رأس المال
12245	
7445	رصيد منقول

- وعلى افتراض أن نسبة توزيع الأرباح بين الشريكين أ ، ب هي 3 : 2 على التوالي ، فإن قيد إقفال حساب التوزيع في حساب جاري الشركاء هو كما يلي :

حقوق أصحاب المشروع

7445	حـ/ التوزيع	7445
	حـ/ جاري الشركاء	
	4467 جاري (أ)	
	2978 جاري (ب)	

وعند ترحيل هذا القيد يقلل حساب التوزيع ويظهر حساب جاري الشركاء كما يلي:

حـ/ جاري الشركاء

الشريك	الشريك	بيان	الشريك	الشريك	بيان
1500	2000	حـ/ المسحوبات	1200	1200	حـ/ فائدة رأس المال
105	140	حـ/ فوائد المسحوبات	-	300	حـ/ فائدة القرض
6462	2338	رصيد مرحل	2400	-	حـ/ مرتب الشريك
8067	4478		4467	2978	حـ/ التوزيع
			8067	4478	
			6462	2338	رصيد منقول

التبويب في الميزانية :

تظهر حقوق الملكية في الميزانية كما يلي

الميزانية في

(أصول)	(خصوم)
	حقوق الملكية :
	رأس المال 30000
	15000 الشريك (أ)
	15000 الشريك (ب)
	8800 جاري الشركاء
	6462 جاري (أ)
	2338 جاري (ب)
	إجمالي حقوق الملكية 38800

ثالثا : الشركات المساهمة

يخضع إنشاء الشركات المساهمة إلى إجراءات رسمية قد تستمر لبعض الوقت قبل البدء الفعلي لنشاطها ، وذلك طبقا للقوانين السارية في الدولة . وقد يكون تأسيس الشركة المساهمة عن طريق الاكتتاب العام وذلك بعرض أسهمها على الجمهور لشرائها ، أو قد تكون عن طريق الاكتتاب الخاص وذلك بأن يكتتب في أسهمها أشخاص معينون " المؤسسون " . وينقسم رأس مال الشركة المساهمة إلى حصص ذات قيم مالية تسمى أسهم موزعة على عدد كبير من المساهمين (في حالة الاكتتاب العام) وتتميز شركات المساهمة بأنها تدار عن طريق أشخاص ذوي خبرة في مجال إدارة الشركات ، حيث ينوبون عن حملة الأسهم " الملاك " ، كما أنها تتميز بعدم انقضائها بمجرد انسحاب احد أو بعض المساهمين ، كيبيعهم لأسهمهم أو وفاتهم .

- وعند تأسيس شركة مساهمة يجب أن يكون هناك ما يسمى بعقد التأسيس والذي عادة ما يحتوى على بيانات مهمة من بينها :-
- اسم الشركة ومقرها الرئيسي وفروعها .
 - الغرض الذي أنشأت من اجله ومدتها .
 - مقدار رأس المال المصرح به والمكتب فيه " المصدر "
 - القيمة الاسمية للأسهم وأنواعها وعدد كل منها .
 - القواعد والإجراءات التي يجب إتباعها عند توزيع الأرباح على المساهمين .
 - أسماء المؤسسين والمديرين .

وتقوم الشركات المساهمة بإصدار أنواع مختلفة من الأسهم الممتازة والعادية، والتي تختلف من حيث الحقوق في توزيع الأرباح وتوزيع الأصول في حالة التصفية. فالأسهم الممتازة قد تكون مجمعة الأرباح أي انه إذا لم توزع أرباح في سنة معينة يحفظ حق السهم الممتاز للسنة التالية لها ؛ وقد تكون متقاسمة الأرباح أي أن صاحب السهم الممتاز توزع عليه الأرباح أولا ثم بعد ذلك يتقاسم مع صاحب السهم العادي في بقية الأرباح . والأسهم العادية لها حق التصويت وحضور اجتماعات الجمعية العمومية للشركة ، غير أن مرتبتها في توزيع الأرباح تأتي بعد الأسهم الممتازة .

وتشترط القوانين المنظمة لهذا النوع من الشركات عدم المساس برأس المال، حيث يجب أن يثبت بالقيمة الاسمية حتى ولو بيعت الأسهم بأعلى منها أو بأقل منها، كما أن التغيرات التي تحدث في حقوق الملكية للمساهمين (أرباح أو خسائر) فإنها لا ترحل إلى حساب رأس مال الأسهم وإنما تعالج في حساب يسمى الأرباح المحجوزة، وعلى هذا الأساس فإن حقوق الملكية في الشركات المساهمة تتكون من البنود التالية :

- 1- رأس مال الأسهم " بالقيمة الاسمية " .
- 2- علاوة إصدار الأسهم " الزيادة عن القيمة الاسمية " .
- 3- خصم إصدار الأسهم " النقص عن القيمة الاسمية " .
- 4- الأرباح المحجوزة .

المعالجة المحاسبية لحقوق الملكية في الشركات المساهمة

1- رأس مال الأسهم
يحدد عقد التأسيس عدد الأسهم المصرح بها والقيمة الاسمية للسهم ، وقد تقوم الشركة بإصدار أسهم أقل من عدد الأسهم المصرح بها ولكن ليس العكس ، وبالتالي يختلف رأس المال المصرح به عن رأس المال المدفوع أو المكتتب فيه " أي المصدر فعلا " ، وقد تصدر الأسهم بالقيمة الاسمية أو بأعلى منها أو بأقل منها .

مثال (1) : إصدار أسهم بالقيمة الاسمية :

نفترض أن شركة (أ) أصدرت 10000 سهم ، القيمة الاسمية للسهم 10 دينار ، وقد تم بيع السهم بنفس القيمة الاسمية ، فالقيد المحاسبي يكون كما يلي :

100000	حـ/ المصرف
100000	حـ/ رأس مال الأسهم

مثال (2) : إصدار أسهم بأعلى من القيمة الاسمية :

نفترض أن شركة (أ) أصدرت 10000 سهم ، القيمة الاسمية للسهم 10 دينار ، وقد تم بيع السهم بمبلغ 12 دينار . فالقيد المحاسبي يكون كما يلي :-

120000	حـ/ المصرف
100000	إلى مذكورين
20000	حـ/ رأس مال الأسهم
	حـ/ علاوة الإصدار

حقوق أصحاب المشروع

في حالة بيع الأسهم بعلاوة يتم فتح حساب خاص لعلاوة الإصدار يجعل دائننا بالفرق بين القيمة الاسمية وقيمة بيع الأسهم ، بينما يجعل حساب رأس مال الأسهم دائننا بالقيمة الاسمية .

مثال (3) إصدار أسهم بأقل من القيمة الاسمية :

نفترض أن شركة (أ) أصدرت 10000 سهم بالقيمة الاسمية للسهم 10 دينار، وقد تم بيع السهم بمبلغ 8 دينار ، فالقيد المحاسبي يكون كما يلي :-

من مذكورين		
ح/ المصرف		80000
ح/ خصم الإصدار		20000
ح/ رأس مال الأسهم	100000	

في حالة بيع الأسهم بخصم يتم فتح حساب خاص بخصم الإصدار يجعل مدينا بالفرق بين القيمة الاسمية وقيمة بيع الأسهم ، بينما يجعل حساب رأس مال الأسهم دائننا بالقيمة الاسمية .

ويظهر حساب العلاوة أو حساب الخصم (حسب الحالة) ضمن حقوق أصحاب المشروع في قائمة المركز المالي ، فإذا كانت علاوة تضاف إلى رأس المال الاسمي، أما إذا كانت خصم فيطرح من رأس المال الأسمى ، وذلك لغرض بيان رأس المال المدفوع.

2- الأرباح المحجوزة :

تمثل الأرباح المحجوزة حقوق أصحاب المشروع التي تجمعت نتيجة النشاط المربح للمشروع . حيث يتم قفل حساب ملخص الدخل في حساب الأرباح المحجوزة. فإذا كانت النتيجة صافي دخل زاد ذلك من رصيد الأرباح المحجوزة وبالتالي من إجمالي حقوق أصحاب المشروع ، أما إذا كانت النتيجة صافي خسارة خفض ذلك من رصيد الأرباح المحجوزة وبالتالي من إجمالي حقوق أصحاب المشروع . كما يتأثر هذا الحساب بفعل الأرباح الموزعة وذلك بالنقص .

مثال :

بافتراض المعلومات التالية :

حقوق أصحاب المشروع

رصيد الأرباح المحجوزة أول الشهر	30000 دينار
صافي دخل العام "رصيد حـ/ ملخص الدخل"	20000 دينار
أرباح موزعة هذا العام	12000 دينار

المطلوب :

- 1) إجراء قيود اليومية لإثبات التغيرات في حساب الأرباح المحجوزة
- 2) تصوير حساب الأرباح المحجوزة في نهاية العام

الحل

1) القيود اليومية

حـ/ ملخص الدخل	20000	
حـ/ الأرباح المحجوزة	20000	
(إقفال ملخص الدخل في الأرباح المحجوزة)		
حـ/ الأرباح المحجوزة	12000	
حـ/ أرباح تحت التوزيع "توزيعات مستحقة"	12000	
(إعلان عن توزيع أرباح)		

حـ/ الأرباح المحجوزة	
رصيد أول العام	30000
حـ/ ملخص الدخل (أرباح العام)	20000
	<u>50000</u>
منقول (يظهر بالميزانية)	38000
حـ/ أرباح موزعة	12000
مرحل	<u>38000</u>
	<u>50000</u>

ويمكن بيان كيفية احتساب رصيد الأرباح المحجوزة آخر العام بطريقة القائمة

كما يلي:

رصيد الأرباح المحجوزة أول العام	300000 دينار
يضاف :	
صافي دخل العام	<u>200000 دينار</u>
المجموع	<u>500000 دينار</u>

يطرح :

توزيعات أرباح	<u>12000 دينار</u>
رصيد الأرباح المحجوزة آخر العام	<u>38000 دينار</u>

التبويب في قائمة المركز المالي :

- 1- تبويب حقوق أصحاب المشروع في الشركات المساهمة كما يلي :
- 2- بيان الأسهم المصرح بها، عددها وقيمتها الاسمية.
- 3- بيان الأسهم المصدرة (المبيعة) .
- 4- بيان علاوة الإصدار أو خصم الإصدار .
- 5- بيان جملة رأس المال المدفوع والذي يشتمل على رأس المال المصدر مضافا إليه علاوة الإصدار أو مطروحا منه خصم الإصدار حسب الأحوال .
- 6- بيان رصيد الأرباح المحجوزة آخر المدة كمبلغ منفصل .
- 7- بيان مجموع حقوق أصحاب المشروع والذي يشتمل على رأس المال المدفوع مضافا إليه رصيد الأرباح المحجوزة آخر المدة .

أسئلة وتدريبات

- 1.12 اذكر مكونات حقوق الملكية في كل مما يأتي :
 - 1- شركة فردية
 - 2- شركة تضامن
 - 3- شركة مساهمة
- 2.12 عرف كل من :
 - 1- المشروع الفردي
 - 2- شركة تضامن " شركة الأشخاص "
 - 3- شركة مساهمة
- 3.12 ما الغرض من الاحتفاظ بحسابات جارية للشركاء في شركات التضامن ، وما هي العمليات التي ترحل إليها .
- 4.12 لماذا تعتبر الفائدة على رأس مال الشريك توزيعا للدخل بينما تعتبر الفائدة على قرض الشريك عبئا على الدخل ؟
- 5.12 عرف كل من :
 - القيمة الاسمية للسهم .
 - علاوة إصدار السهم .

- خصم إصدار السهم.
 - رأس المال المصرح به.
 - رأس المال المصدر .
- 6.12) تكلم عن حساب الأرباح المحجوزة في الشركات المساهمة مبيّنا مكوناته والعمليات التي تدخل فيه .
- 7.12) كيف تبويب مكونات حقوق أصحاب المشروع في الشركات المساهمة.

8.12) أصدرت شركة (أ) 25000 سهم عادي ، القيمة الاسمية للسهم 15 دينار، المطلوب إجراء قيود اليومية لإثبات رأس مال الأسهم في كل حالة من الحالات التالية :

- 1- بيع السهم بنفس القيمة الاسمية.
 - 2- بيع السهم بسعر 17 دينار.
 - 3- بيع السهم بسعر 12 دينار.
- 9.12) ظهرت الأرصدة التالية في نهاية السنة المالية لشركة فردية :

المبيعات	180000 دينار
المصروفات	130000 دينار
مسحوبات صاحب الشركة	3000 دينار
رأس المال في بداية السنة	30000 دينار

المطلوب :

- 1) إجراء قيود الإقفال اللازمة
 - 2) تصوير حساب رأس المال
 - 3) تبويب حقوق الملكية لصاحب الشركة كما تظهر في الميزانية
- 10.12) أفتتح احدهم محلا تجاريا لبيع الأدوات الكهربائية ، وكان رأس مال المحل 35000 دينار تفصيله كالتالي :

نقدية	10000 دينار
أثاث	5000 دينار
بضاعة	15000 دينار (منها 2000 دينار على الحساب)
سيارة	5000 دينار (منها 1500 دينار على الحساب)

المطلوب :

قيود اليومية لإثبات تكوين المشروع مع بيان قائمة المركز المالي .
11.12) اتفق كل من أ ، ب على تكوين شركة تضامن برأس مال قدره 45000 دينار، وقام كل منهما بتقديم حصته في رأس المال كما يلي :

الشريك (أ)

نقدية	10000 دينار
بضاعة	5000 دينار
أثاث	3000 دينار
آلات	5000 دينار
سيارات	7000 دينار

الشريك (ب)

نقدية	7000 دينار
بضاعة	3000 دينار
مبنى	5000 دينار

المطلوب :

- 1- إجراء قيود تكوين الشركة
- 2- إذا كانت مسحوبات الشريكين أ ، ب 3000 دينار و 200 دينار على التوالي ، فما هو قيد اليومية لإثبات ذلك ، وما هو قيد التسوية اللازم في نهاية السنة والخاص بالمسحوبات.
- 3- إذا كان عقد التأسيس ينص على أن هناك فائدة على المسحوبات بمعدل 10% وان متوسط مدة السحب كانت 7 شهور ، فما هو قيد اليومية اللازم لإثبات ذلك في نهاية السنة .
- 4- إذا كان عقد التأسيس ينص على أن هناك فائدة على رؤوس الأموال بمعدل 15% فما هو قيد اليومية اللازم في نهاية السنة .
- 5- على افتراض أن الشريك (ب) يحسب له مرتبا سنويا قدره 1800 دينار ولازال مستحقا حتى نهاية السنة ، فما هو قيد اليومية اللازم .

- 6- على افتراض أن صافي دخل الشركة في نهاية السنة كان 18000 دينار، فما هو قيد اليومية اللازم لإقفال ملخص الدخل .
- 7- على افتراض أن الأرباح والخسائر توزع بين الشريكين بنسبة رؤوس الأموال ، فما هو قيد اليومية اللازم لتوزيع الأرباح .

13.12) أ ، ب شريكان في شركة تضامن ، وقد بلغ صافي الدخل عن السنة 20000 دينار ، وفيما يلي حساب رأس المال لكل شريك :

ح/رأس مال (ب)		ح/رأس المال (أ)	
1/1 30000	10/1 6000	1/1 40000	
7/1 4000			

المطلوب : تحديد نصيب كل شريك من صافي الدخل في كل من الحالتين :

- 1- توزيع الأرباح والخسائر بين الشريكان بنسبة رؤوس الأموال
- 2- يحتسب راتباً سنوياً لكل شريك قدرة 2000 دينار و 4000 دينار على التوالي، وفائدة على رأس المال بمعدل 12% على أن يقسم باقي الدخل بينهما بالتساوي.

14.12) تكونت شركة مساهمة في 2008/1/1 برأس مال قدرة 50000 دينار ،

القيمة الاسمية للسهم 5 دينار وقد تم بيع الأسهم على فترات كالتالي :

في 1/1 باعت الشركة 3000 سهم بسعر 5 دينار

في 2/2 باعت الشركة 3000 سهم بسعر 6 دينار

في 3/3 باعت الشركة 3000 سهم بسعر 7 دينار

المطلوب : 1) إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات ما تقدم

2) بيان حقوق أصحاب المشروع كما تبوب في الميزانية في

2008/12/31

14.12) في 2008/1/1 تم إنشاء شركة مساهمة وكان رأس المال المصرح به

يتكون من :

- 25000 سهم عادي ، القيمة الاسمية 10 دينار.

- 5000 سهم ممتاز ، القيمة الاسمية 20 دينار.

حقوق أصحاب المشروع

وخلال السنة تمت العمليات التالية :

- 1- تم إصدار 8000 سهم عادي بسعر 10 دينار للسهم الواحد و 2000 سهم ممتاز بسعر 20 دينار للسهم الواحد.
- 2- تم إصدار 10000 سهم عادي بسعر 11 دينار للسهم الواحد و 2000 سهم ممتاز بسعر 21 دينار للسهم الواحد.
- 3- بلغت نتيجة النشاط خلال السنة 75000 دينار
- 4- تقرر توزيع أرباح بمعدل 800 درهم لكل سهم عادي ، 4600 درهم لكل سهم ممتاز.

المطلوب :

- (1) إثبات العمليات السابقة في دفتر اليومية وترحيلها إلى حسابات الأستاذ المختصة
- (2) بيان حقوق أصحاب المشروع كما تظهر في الميزانية في 2008/12/31.

15.12) قام كل من أ ، ب ، ج بتكوين شركة تضامن في 2008/1/1 ، وفيما يلي

بيان لحصص الشركاء في رأس المال :

الشريك (أ)

نقدية 40000 دينار

بضاعة 8000 دينار

الشريك (ب)

نقدية 60000 دينار

آلات 12000 دينار

الشريك (ج)

نقدية 90000 دينار

سيارات 18000 دينار

وكان عقد التأسيس ينص على الآتي :

- 1- تحسب مرتبات سنوية للشركاء بمبلغ 7200 ، 6000 ، 4800 دينار على التوالي .
- 2- تحسب فائدة على رؤوس الأموال بمعدل 10%.

- 3- تحسب فائدة على المسحوبات بمعدل 8% على افتراض أن متوسط مدة السحب هي 6 شهور.
- 4- توزع الأرباح والخسائر بالتساوي :
والتيك المعلومات التالية :
1- بلغ صافي دخل النشاط 42000 دينار
2- بلغت مسحوبات الشركاء 6000 دينار ، 6000 دينار ، 4000 دينار على التوالي :

المطلوب :

- 1) إجراء قيود اليومية لإثبات تكوين الشركة في 2008/1/1.
 - 2) إجراء قيود اليومية للعمليات التي حدثت خلال السنة.
 - 3) إجراء قيود اليومية التي تعمل في نهاية السنة " تسويات " .
 - 4) تصوير حساب جارى الشركاء.
 - 5) تصوير قائمة المركز المالي في 2008/12/31.
- 16.12) فيما يلي حقوق أصحاب المشروع لإحدى الشركات المساهمة وذلك في 2008/1/1:

- 10000 سهم ممتاز ، القيمة الاسمية للسهم 10 دينار 10000 دينار
 - 25000 سهم عادى ، القيمة الاسمية للسهم 5 دينار 125000 دينار
 - علاوة إصدار أسهم ممتازة 20000 دينار
 - علاوة إصدار أسهم عادية 10000 دينار
- وخلال السنة تمت العمليات التالية :

- 1- أصدرت 3000 سهم ممتاز بسعر 13 دينار للسهم.
 - 2- أصدرت 5000 سهم عادى بسعر 7 دينار للسهم.
 - 3- بلغ صافي الدخل خلال السنة 95000 دينار.
 - 4- قررت الشركة توزيع أرباح على المساهمين كما يلي :
أ- 3 دينار عن كل سهم ممتاز.
ب- 1.5 دينار عن كل سهم عادى.
- المطلوب : 1) إثبات العمليات السابقة في حسابات الأستاذ المختصة.
2) تحديد رصيد الأرباح المحجوزة آخر المدة عن طريق القائمة.